

# **Eignung der ISA für die Übernahme in europäisches Recht**

**unter besonderer Berücksichtigung**

**ihrer verhältnismäßigen Anwendbarkeit**

**bei der Prüfung von Abschlüssen kleinerer Unternehmen**

Von der Mercator School of Management, Fakultät für Betriebswirtschaftslehre, der

Universität Duisburg-Essen

zur Erlangung des akademischen Grades

eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft (Dr. rer. oec.)

genehmigte Dissertation

von

Viola Bettina Simone EULNER

aus

Wangen i.A.

Datum der Einreichung: 29.11.2013

Referentin: Prof. Dr. Annette G. Köhler

Korreferent: Prof. Dr. Volker Breithecker

Tag der mündlichen Prüfung: 8. Juli 2014

# Eignung der ISA für die Übernahme in europäisches Recht

unter besonderer Berücksichtigung  
ihrer verhältnismäßigen Anwendbarkeit  
bei der Prüfung von Abschlüssen kleinerer Unternehmen

<b>1</b>	<b>Problemstellung, Zielsetzung und Aufbau der Arbeit</b>	<b>1</b>
1.1	Vorgesehene Anwendung internationaler Prüfungsstandards bei Abschlussprüfungen in der EU und ISA als Gegenstand der Kritik	1
1.2	Ziel dieser Arbeit	2
1.3	Aufbau und Vorgehensweise bei der Untersuchung	2
<b>2</b>	<b>Begriffliche Grundlagen</b>	<b>7</b>
2.1	International Standards on Auditing (ISA)	7
2.2	Übernahme der ISA in europäisches Recht	17
2.3	Abgrenzung der Begriffe KMU und kleinere Unternehmen	42
<b>3</b>	<b>Leitbild des risikoorientierten Prüfungsansatzes als Grundlage für die verhältnismäßige Anwendbarkeit von Prüfungsstandards und seine Umsetzung in den ISA</b>	<b>48</b>
3.1	Prüfungsrisikomodell	48
3.2	Grundzüge des risikoorientierten Prüfungsansatzes	52
3.3	Risikoorientierte Vorgehensweise nach ISA	53
<b>4</b>	<b>Untersuchung der Erfüllung der Anforderungen an die Übernahme der ISA in europäisches Recht</b>	<b>68</b>
4.1	Zweckmäßigkeit der ISA	68
4.2	Anforderungen an das Verfahren der Standarderstellung	77
4.3	Anforderungen an die Ausgestaltung von Rechtsvorschriften	80
4.4	EU-Anforderung vom 30.11.2011 zur Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU	155
<b>5</b>	<b>Ansatzpunkte für die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA und Kategorisierung möglicher Maßnahmen</b>	<b>174</b>
5.1	Die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA im Spannungsfeld unterschiedlicher Wahrnehmung	174
5.2	Analyse der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.e.S.	176
5.3	Sicherstellung eines gemeinsamen Verständnisses der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.e.S.	192
5.4	Sicherstellung der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.w.S.	194
<b>6</b>	<b>Zusammenfassung und Ausblick</b>	<b>205</b>
6.1	Beantwortung der Forschungsfragen	205
6.2	Ausblick	212

## Detailliertes Inhaltsverzeichnis

<b>1 Problemstellung, Zielsetzung und Aufbau der Arbeit</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Vorgesehene Anwendung internationaler Prüfungsstandards bei Abschlussprüfungen in der EU und ISA als Gegenstand der Kritik</b>	<b>1</b>
<b>1.2 Ziel dieser Arbeit</b>	<b>2</b>
<b>1.3 Aufbau und Vorgehensweise bei der Untersuchung</b>	<b>2</b>
<b>2 Begriffliche Grundlagen</b>	<b>7</b>
<b>2.1 International Standards on Auditing (ISA)</b>	<b>7</b>
2.1.1 Anwendungsbereich der ISA und ihre Einordnung innerhalb der Verlautbarungen der IFAC	7
2.1.2 Überarbeitung der ISA im IAASB Clarity-Projekt	9
2.1.2.1 Anlass für das Clarity-Projekt 2004–2009	9
2.1.2.2 Ziel des Clarity-Projekts und Überarbeitungskriterien	12
2.1.2.3 Aufbau der einzelnen ISA	14
2.1.2.4 Ergebnis des IAASB Clarity-Projekts	15
2.1.3 ISA-Transformation und mittelbare Anwendung der ISA in EU-Mitgliedstaaten	16
<b>2.2 Übernahme der ISA in europäisches Recht</b>	<b>17</b>
2.2.1 Rechtsetzung und ihre Funktionen	17
2.2.2 Ziele der Europäischen Union	19
2.2.2.1 Verbesserung der Qualität und Transparenz der Abschlussprüfung	19
2.2.2.1.1 Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie	19
2.2.2.1.2 Stakeholderbezogene Interpretation der Qualität von Vertrauensgütern	21
2.2.2.1.3 Abgrenzung der EU-Begriffe Qualität und Transparenz und Bezug zur Erwartungslücke	25
2.2.2.1.4 Vergleich mit den Funktionen von Prüfungsnormen laut der Prüfungslehre	29
2.2.2.2 Politik der besseren Rechtsetzung	29
2.2.2.3 Gewährleistung einer verhältnismäßigen Anwendbarkeit der Vorschriften auf KMU	31
2.2.3 Gegenstand und Umfang der ISA-Übernahme	33
2.2.3.1 (Keine) Differenzierung nach der Größe der zu prüfenden Unternehmen	33
2.2.3.2 Abgrenzung der für die Übernahme in Frage kommenden Standards	34
2.2.3.3 Abweichungen von einzelnen Bestimmungen in den ISA	36
2.2.4 Form der ISA-Übernahme	37
2.2.4.1 Zur Verfügung stehende Instrumente	37
2.2.4.2 Übernahme der ISA-Texte in EU-Rechtsakte (Abschlussprüfer- richtlinie 2006)	39
2.2.4.3 Definition mit Verweis (Richtlinienentwurf vom 30.11.2011)	40
<b>2.3 Abgrenzung der Begriffe KMU und kleinere Unternehmen</b>	<b>42</b>
2.3.1 Quantitative Abgrenzungskriterien für KMU in der EU	42
2.3.2 Qualitative Abgrenzungskriterien für kleinere Unternehmen	44

2.3.3 Begriff der Smaller Entities in den clarified ISA	45
<b>3 Leitbild des risikoorientierten Prüfungsansatzes als Grundlage für die verhältnismäßige Anwendbarkeit von Prüfungsstandards und seine Umsetzung in den ISA</b>	<b>48</b>
<b>3.1 Prüfungsrisikomodell</b>	<b>48</b>
3.1.1 Konzept der hinreichenden Sicherheit	48
3.1.2 Komponenten des Prüfungsrisikos	49
<b>3.2 Grundzüge des risikoorientierten Prüfungsansatzes</b>	<b>52</b>
<b>3.3 Risikoorientierte Vorgehensweise nach ISA</b>	<b>53</b>
3.3.1 Überblick über Struktur und Inhalte des ISA-Regelwerks	55
3.3.2 Risikoidentifizierung und -beurteilung gemäß ISA 315 – Verständnisgewinnung	57
3.3.3 Besondere Risikokategorien nach ISA	61
3.3.4 Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Fehlerrisiken gemäß ISA 330	62
3.3.4.1 Arten von Prüfungshandlungen	62
3.3.4.2 Kombination von Prüfungshandlungen	65
3.3.5 Graphische Darstellung des Prüfungsablaufs nach ISA	66
<b>4 Untersuchung der Erfüllung der Anforderungen an die Übernahme der ISA in europäisches Recht</b>	<b>68</b>
<b>4.1 Zweckmäßigkeit der ISA</b>	<b>68</b>
4.1.1 Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie 2006 an den Inhalt der Standards	68
4.1.1.1 Rechnungslegungsbezogene Anforderungen	68
4.1.1.2 Förderung des Gemeinwohls	70
4.1.1.2.1 Gemeinwohl als unbestimmter Rechtsbegriff	70
4.1.1.2.2 Kosten-Nutzen-Analyse	72
4.1.1.3 Zwischenfazit	72
4.1.2 Weitere Überlegungen zur Zweckmäßigkeit der ISA	73
4.1.2.1 Festlegung von Rahmengrundsätzen anstelle der ISA?	73
4.1.2.2 Stand der Wissenschaft – ausreichende prüfungstheoretische Fundierung?	74
4.1.2.3 Gibt es Alternativen zum risikoorientierten Prüfungsansatz?	75
4.1.2.4 Gibt es Alternativen zu ISA?	76
<b>4.2 Anforderungen an das Verfahren der Standarderstellung</b>	<b>77</b>
<b>4.3 Anforderungen an die Ausgestaltung von Rechtsvorschriften</b>	<b>80</b>
4.3.1 Überblick über bisherige Ansätze zu guter Rechtsetzung	80
4.3.1.1 (Unsystematische) Vorgaben auf europäischer Ebene	80
4.3.1.2 Von der Rechtsetzungslehre entwickelte Ansätze	81
4.3.1.3 Ansatz nach Fliedner	83
4.3.2 Entwicklung von Beurteilungskriterien aus den Anforderungen an eine gute Rechtsetzung	86
4.3.2.1 Anforderungen an die redaktionelle Ausgestaltung	86
4.3.2.1.1 Aufbau der Regelung	86
4.3.2.1.2 Rechtssprache	87
4.3.2.1.3 Formelle Gestaltung	92

4.3.2.2	Anforderungen an das Einfügen neuer Regelungen in die bestehende Rechtsordnung	92
4.3.2.3	Anforderungen an die voraussichtlichen Wirkungen neuer Regelungen	94
4.3.2.4	Zwischenergebnis: Eigene Zusammenstellung von Kriterien guter Rechtsetzung	99
4.3.2.4.1	Kriterienhierarchie und Abgrenzung der relevanten Kriterien	99
4.3.2.4.2	Bezug der Kriterien zu den Funktionen der Rechtsetzung	103
4.3.2.4.3	Interdependenzen zwischen den Kriterien	103
4.3.3	Beurteilung der ISA anhand der entwickelten Kriterien und Vergleich dieser Kriterien mit den IAASB-Clarity-Kriterien	104
4.3.3.1	Verständlichkeit	105
4.3.3.1.1	Übersichtlichkeit	105
4.3.3.1.1.1	Systematik des ISA-Regelwerks	105
4.3.3.1.1.2	Ordnungskriterien innerhalb der einzelnen ISA	109
4.3.3.1.2	Einfachheit und Kürze	110
4.3.3.1.2.1	Satzbau	111
4.3.3.1.2.2	Wortwahl	112
4.3.3.1.3	Adressaten mit unterschiedlicher Vorbildung, Sprache und Kultur	114
4.3.3.1.3.1	Kategorisierung nach Empfängerhorizont	114
4.3.3.1.3.2	Sprache und kultureller Hintergrund der Adressaten	114
4.3.3.2	Eindeutigkeit	117
4.3.3.3	Notwendigkeit	118
4.3.3.3.1	Inhaltlich entbehrliche Regelungen	119
4.3.3.3.2	Verzicht auf eigenständige ISA	122
4.3.3.3.3	Regelungslücken	124
4.3.3.4	Widerspruchsfreiheit	125
4.3.3.5	Stufengerechtigkeit	125
4.3.3.6	Praktikabilität	126
4.3.3.7	Angemessene Regelungsdichte	130
4.3.3.7.1	Einflussfaktoren für die Bestimmung der Regelungsdichte der ISA	130
4.3.3.7.1.1	Prinzipienorientierung vs. Kasuistik	130
4.3.3.7.1.2	Anhaltspunkte aus dem Vergleich des Ansatzes nach ISA mit IDW FG 1/1988	132
4.3.3.7.1.3	Orientierung am Nutzen für verschiedene Stakeholderkreise	134
4.3.3.7.2	Umsetzung durch den zielbasierten Ansatz des IAASB?	135
4.3.3.7.2.1	Zielbasierter vs. prinzipienorientierter Ansatz	135
4.3.3.7.2.2	Logische Brüche in der Zielhierarchie der ISA	136
4.3.3.7.2.3	Vermischung von fachlichen und ethischen Aspekten	137
4.3.3.7.3	Erörterung der Regelungsdichte am Beispiel des ISA 240, des Aussagen-Konzepts sowie weiterer ausgewählter Beispiele	138
4.3.3.7.4	Zusammenfassende Würdigung der Regelungsdichte	149
4.3.4	Zwischenergebnis	151

<b>4.4 EU-Anforderung vom 30.11.2011 zur Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU</b>	<b>155</b>
4.4.1 Überblick über die EU-Vorschläge vom 30.11.2011 und kritische Würdigung	155
4.4.2 Möglichkeit zur eingeschränkten Überprüfung bei kleinen Unternehmen	158
4.4.3 Verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA	163
4.4.3.1 Begriff der verhältnismäßigen Anwendbarkeit	163
4.4.3.2 Grundsatz „An Audit is an Audit“	165
4.4.3.3 Kein Verzicht auf risikoorientierten Prüfungsansatz bei kleinen Unternehmen	166
4.4.3.4 Erfordernis eines abweichenden KMU-Konzepts für die verhältnismäßige Anwendbarkeit	168
4.4.3.5 Kriterien guter Rechtsetzung mit Bezug zur verhältnismäßigen Anwendbarkeit	170
4.4.4 Zwischenergebnis	171
<b>5 Ansatzpunkte für die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA und Kategorisierung möglicher Maßnahmen</b>	<b>174</b>
<b>5.1 Die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA im Spannungsfeld unterschiedlicher Wahrnehmung</b>	<b>174</b>
<b>5.2 Analyse der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.e.S.</b>	<b>176</b>
5.2.1 Spezifische Überlegungen in den ISA zu kleineren Einheiten	176
5.2.2 Systematisierung der Ansatzpunkte	180
5.2.2.1 Relevanz von Prüfungsanforderungen	180
5.2.2.1.1 Kategorisierung in Standards erster und zweiter Ordnung	180
5.2.2.1.2 Im Einzelfall nicht relevante Standards	181
5.2.2.1.3 Bedingte Einzelanforderungen	182
5.2.2.2 Prüfungstiefe	182
5.2.2.3 Rolle des pflichtgemäßen Ermessens	184
5.2.3 Verhältnismäßigkeit der Prüfungsdokumentation	185
5.2.3.1 „Not documented, not done“ als vermeintliche ISA-Anforderung	185
5.2.3.2 Nachweis der Einhaltung der ISA in den Arbeitspapieren	186
5.2.3.3 Beispielhafte Darstellung von Dokumentationsanforderungen	188
5.2.3.3.1 Prüfungsdokumentation gemäß ISA 230	188
5.2.3.3.2 Besondere Dokumentationsanforderungen in anderen ISA	188
5.2.4 Zwischenergebnis	191
<b>5.3 Sicherstellung eines gemeinsamen Verständnisses der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.e.S.</b>	<b>192</b>
<b>5.4 Sicherstellung der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.w.S.</b>	<b>194</b>
5.4.1 Schulung/ Interpretationshilfen	194
5.4.2 Praxisorganisation und Effizienz der Auftragsdurchführung:	
Cowperthwaites „12-Hour-Audit“	197
5.4.3 Implementierungsunterstützung	198
<b>6 Zusammenfassung und Ausblick</b>	<b>205</b>
<b>6.1 Beantwortung der Forschungsfragen</b>	<b>205</b>

6.1.1 Sind die ISA grundsätzlich geeignet, um das Ziel der EU zur Verbesserung der Abschlussprüfung zu erreichen? _____	205
6.1.2 Eignen sich die ISA angesichts der Art und Weise, wie sie verfasst sind, als Rechtsnorm? _____	206
6.1.3 Wie ist der von der EU-Kommission unterstellte Zielkonflikt zwischen dem Ziel der Verbesserung der Abschlussprüfung durch die Einführung der ISA und der KMU-Politik der EU zu beurteilen? _____	209
<b>6.2 Ausblick</b> _____	<b>212</b>
Abbildungsverzeichnis _____	214
Tabellenverzeichnis _____	214
Abkürzungsverzeichnis _____	215
Literaturverzeichnis _____	220
Rechtsquellen _____	250



# 1 Problemstellung, Zielsetzung und Aufbau der Arbeit

## 1.1 **Vorgesehene Anwendung internationaler Prüfungsstandards bei Abschlussprüfungen in der EU und ISA als Gegenstand der Kritik**

Die Europäische Union (EU) vermutet aufgrund diverser Bilanzskandale einen zunehmenden Verlust des Vertrauens in die Abschlüsse von Kapitalgesellschaften. Deshalb sieht sie sich in der Pflicht, regulatorische Maßnahmen zu ergreifen. Solche Eingriffe betreffen z.B. Banken, Ratingagenturen, Regulatoren, Unternehmen und Abschlussprüfer.<sup>1</sup> Letztere werden einbezogen, weil zur Wiederherstellung des Vertrauens der Marktteilnehmer insbesondere auch die Verlässlichkeit von Finanzinformationen gehört. So formuliert die EU als ein Ziel, die Qualität und Transparenz der Abschlussprüfung zu verbessern.<sup>2</sup>

Erreicht werden soll dies durch die Pflicht zur unmittelbaren Anwendung der *International Standards on Auditing* (ISA) als EU-weit einheitliche Prüfungsstandards. Der Prozess der Übernahme in europäisches Recht ist bislang noch nicht abgeschlossen. Die EU-Kommission hatte angekündigt, dass eine Übernahme der ISA vom Ergebnis des sog. *Clarity*-Projekts des IAASB abhängt.<sup>3</sup> Dieses Projekt, in dem der internationale Standardsetter seine Prüfungsstandards grundlegend überarbeitet hatte, ist seit März 2009 beendet.

Allerdings haben sich im Rahmen des Übernahmeprozesses nach Auffassung der EU-Kommission Anzeichen für einen Zielkonflikt mit einem anderen EU-Ziel („*Think Small First*“) ergeben. Durch die Einführung der ISA erwartet die EU eine übermäßige Belastung von kleinen und mittelgroßen Unternehmen (KMU), weil aus ihrer Sicht die ISA die Größe der Unternehmen nicht berücksichtigen mit der Konsequenz zusätzlicher Befolgungskosten und ungleicher Wettbewerbsbedingungen.<sup>4</sup>

Dies führt zwar nicht dazu, dass die EU-Kommission die ISA-Einführung an sich in Frage stellt. Die Mitgliedstaaten sollen jedoch verpflichtet werden, darüber hinaus Maßnahmen zu ergreifen, damit eine verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA bei der Prüfung von Abschlüssen, die KMU aufgestellt haben, sichergestellt ist. Mit der Anforderung, ergänzende Maßnahmen zu ergreifen, unterstellt die EU-Kommission, dass die ISA auch nach dem *Clarity*-Projekt nicht ohne weiteres für eine Übernahme in europäisches Recht geeignet sind.

Aus den beschriebenen Vorgängen ergeben sich insbesondere folgende Fragen:

- (1) Sind die ISA grundsätzlich geeignet, um das Ziel der EU zur Verbesserung der Abschlussprüfung zu erreichen?

---

<sup>1</sup> Ein Überblick über die Reformdiskussion im Zusammenhang mit der Finanzmarktkrise findet sich z.B. bei *Liebscher, Thomas/ Ott, Nicolas (2010)*.

<sup>2</sup> Vgl. *EU-Kommission (2004)*.

<sup>3</sup> Vgl. auch *McCreevy, Charlie (2005)*, S. 4: „On the substance of the standards, the Clarity project of the IAASB is crucial. We hope that as a result of the project, high quality principles-based standards will emerge which are clearer and more readily enforceable.“ Ferner *EU-Kommission (2005c)*, S. 1.

<sup>4</sup> Vgl. *EU-Kommission (2011b)*, S. 4 f.; *EU-Kommission (2011d)*, S. 8 f.

- (2) Wie ist der von der EU-Kommission unterstellte Zielkonflikt zwischen dem Ziel der Verbesserung der Abschlussprüfung durch die Einführung der ISA und der KMU-Politik der EU zu beurteilen?
- (3) Eignen sich die ISA angesichts der Art und Weise, wie sie verfasst sind, als Rechtsnorm?

## 1.2 Ziel dieser Arbeit

In der vorliegenden Arbeit wird beurteilt, ob die ISA – ungeachtet der Größe der zu prüfenden Unternehmen – für die Übernahme in europäisches Recht geeignet sind. Dabei soll systematisch untersucht werden, ob sich mit den ISA die Ziele der Europäischen Union und die daraus resultierenden Anforderungen erfüllen lassen. Somit trägt diese Arbeit zur Beantwortung der drei genannten Fragestellungen bei. Während sich die EU-Kommission selbst mit den ersten beiden Fragen zumindest zum Teil befasst hat, lässt sie die Beantwortung der dritten Frage außen vor, obwohl sich die EU der Politik zur besseren Rechtsetzung verschrieben hat.

Deshalb liegt der Schwerpunkt dieser Arbeit auf der normentheoretischen Frage, ob sich die ISA angesichts der Art und Weise, wie sie verfasst sind, als Rechtsnorm eignen. Das *Clarity*-Projekt hatte u.a. bezweckt, die ISA für die Übernahme auf EU-Ebene tauglich zu machen. Dafür hatte das IAASB Kriterien aufgestellt, nach denen die Überarbeitung erfolgen sollte. Die vorliegende Arbeit wird die *Clarity*-Kriterien nicht nur daraufhin beleuchten, ob sie umgesetzt wurden, sondern ob sie sinnvoll und vollständig sind. Als Referenz werden – in Ermangelung eines belastbaren Soll-Konzepts auf europäischer Ebene – allgemeine Anforderungen an die Ausgestaltung von Rechtsvorschriften (Kriterien guter Rechtsetzung) aus dem Schrifttum herangezogen, auf deren Basis für diesen Zweck ein eigener Katalog an Beurteilungskriterien entwickelt wurde.

Aufgrund des in Frage (2) angesprochenen Zielkonflikts sieht die EU-Kommission Handlungsbedarf auf Mitgliedstaatenebene, um sicherzustellen, dass die ISA bei KMU-Prüfungen verhältnismäßig angewendet werden. Diese Arbeit soll diesbezüglich aufzeigen, ob die EU-Kommission mit dieser Annahme Recht hat und wo ggf. solche Maßnahmen ansetzen können.

Der im Titel der Arbeit genannte Bezug zur Prüfung von Abschlüssen kleinerer Unternehmen bezieht sich somit nicht auf die Beurteilung der Eignung insgesamt, sondern lediglich auf die Anforderung zur verhältnismäßigen Anwendbarkeit, welche die EU-Kommission speziell für KMU vorsieht.

## 1.3 Aufbau und Vorgehensweise bei der Untersuchung

Diese Arbeit unterteilt sich in sechs Kapitel:

- I. Problemstellung, Zielsetzung und Aufbau der Arbeit
- II. Begriffliche Grundlagen
- III. Leitbild des risikoorientierten Prüfungsansatzes als Grundlage für die verhältnismäßige Anwendbarkeit von Prüfungsstandards und seine Umsetzung in den ISA
- IV. Untersuchung der Erfüllung der Anforderungen an die Übernahme der ISA in europäisches Recht

- V.    Ansatzpunkte für die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA und Kategorisierung möglicher Maßnahmen
- VI.   Zusammenfassung und Ausblick.

Im **zweiten Kapitel** wird der Begriff „ISA“ erläutert. Es wird darauf eingegangen, inwieweit diese internationalen Prüfungsgrundsätze – direkt oder indirekt – bei der Durchführung<sup>5</sup> von Abschlussprüfungen angewandt werden. Struktur und Inhalte des Regelwerks werden hingegen in Kapitel 3 skizziert.

Die ISA-Übernahme ist eine Regulierungsmaßnahme. Deshalb behandelt Kapitel 2.2 zunächst aus theoretischer Sicht die Funktionen der Rechtsetzung. Für die Frage, was Rechtsetzung bezwecken soll, wird dabei in erster Linie auf die Ziele der Europäischen Union eingegangen. Es werden die EU-Ziele herausgearbeitet, die mit der ISA-Übernahme in engem Zusammenhang stehen. Zu den relevanten EU-Zielen gehören die Verbesserung der Qualität und Transparenz der Abschlussprüfung, die Verbesserung der Rechtsetzung sowie die Gewährleistung einer verhältnismäßigen Anwendbarkeit der Vorschriften auf KMU, die sich aus der *Think Small First-Maxime* ergibt. Es folgt ein Überblick über mögliche Formen der Übernahme der ISA in europäisches Recht.

Kapitel 2.3 geht darauf ein, was in der EU unter KMU verstanden wird und wie sich dies von dem ISA-Konzept der sog. kleineren Einheiten (*Smaller Entities*) unterscheidet.

Den ISA liegt der risikoorientierte Prüfungsansatz zugrunde. Im **dritten Kapitel** werden die prüfungstheoretischen Grundlagen dargestellt. Dies ist die Basis für die Erörterung der Zweckmäßigkeit der ISA in Kapitel 4. Des Weiteren werden die Grundzüge des risikoorientierten Prüfungsansatzes zusammengefasst, um zu verdeutlichen, inwieweit diesem Leitbild bereits eine verhältnismäßige Anwendbarkeit inhärent ist. Durch die Skizzierung der Vorgehensweise nach ISA wird deutlich, wie die internationalen Standards dieses Leitbild umsetzen und das Prüfungsvorgehen detaillierter regeln. Damit wird der Grundstein gelegt für die spätere Kategorisierung der ISA in Standards erster und zweiter Ordnung (Kapitel 5.2). Für Leser dieser Arbeit, die nicht im Detail mit dem Prüfungsvorgehen nach ISA vertraut sind, bildet das Kapitel 3 außer-

---

<sup>5</sup> Es sei darauf hingewiesen, dass der Begriff „Durchführung“ im Zusammenhang mit Abschlussprüfung im Deutschen sowohl i.w.S. als auch i.e.S. verwendet wird. Die Durchführung i.S.v. „*conducting an audit*“ (ISA 200.11) umfasst sämtliche Phasen einer Abschlussprüfung. In Anlehnung an die im Englischen übliche Unterteilung in Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung (i.S.v. „*performing an audit*“) und Berichterstattung kann mit dem Begriff Prüfungsdurchführung – in der Verwendung i.e.S. – auch nur eine Prüfungsphase gemeint sein. Es ließe sich zwar im Deutschen eine Unterscheidung herstellen, indem der weite Begriff mit den Synonymen „Abwicklung“ oder „Vornahme einer Abschlussprüfung“ bezeichnet wird. Diese sind aber weniger gebräuchlich. Außerdem verwendet auch die offizielle deutsche ISA-Übersetzung denselben Begriff Durchführung sowohl i.e.S. als auch i.w.S. (vgl. z.B. ISA 200.11 (*conduct*) und ISA 200.6 und ISA 320 (*perform*)). Ferner scheint es m.E., als ob selbst das IAASB nicht immer klar zwischen diesen Begrifflichkeiten trennt. So trägt bspw. ISQC 1 den Titel „Quality Controls for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements“, obwohl m.E. hier nur der weite Begriff „*conduct*“ gemeint sein kann. Darüber hinaus verwendet das IAASB den Begriff „*performance*“ zum Teil unter Subsumtion der Prüfungsplanung, zum Teil aber auch das Begriffspaar „*planning and performing*“. Für Zwecke dieser Arbeit wird deshalb der Begriff Prüfungsdurchführung auch i.w.S. verwendet.

dem eine Grundlage, um die zahlreichen Beispiele in dieser Arbeit (v.a. in Kapitel 4.3.3) besser einordnen zu können.

Im Anschluss an den Grundlagenteil zeigt das **vierte Kapitel** auf, welche Anforderungen erfüllt sein müssen, um die ISA in EU-Recht zu übernehmen. Die Anforderungen leiten sich aus den drei EU-Zielen ab, die in Kapitel 2.2.2 aufgeführt sind (d.h. Verbesserung der Qualität und Transparenz der Abschlussprüfung, die Verbesserung der Rechtsetzung sowie die Gewährleistung einer verhältnismäßigen Anwendbarkeit der Vorschriften auf KMU). Diese Arbeit geht der Frage nach, ob die ISA zweckmäßig sind – zum einen inhaltlicher Art, d.h. ob sich damit das EU-Ziel zur Verbesserung der Abschlussprüfung erreichen lassen kann, und zum anderen formeller Art, d.h. ob sie sich als Gesetzestext eignen. Letzteres ist eng verknüpft mit der EU-Anforderung zur Sicherstellung der verhältnismäßigen Anwendung der Prüfungsnormen für KMU, die sich in dem Richtlinienentwurf aus November 2011 zur Anpassung der Abschlussprüferrichtlinie konkretisieren. Diese Anforderung soll dafür sorgen, dass die Erreichung des Ziels zur Verbesserung der Abschlussprüfung mittels der ISA nicht zu einem Konflikt mit der „Think Small First“-Maxime führt.

Mit dem Ziel, die Qualität und Transparenz der Abschlussprüfung zu verbessern, setzt die Abschlussprüferrichtlinie 2006 ausdrücklich Anforderungen sowohl an den Inhalt der Prüfungsstandards (Kapitel 4.1.1) als auch an das Verfahren der Standarderstellung (Kapitel 4.2).

Aus der langjährigen Politik der besseren Rechtsetzung (unter Verwendung der Schlagworte *Better Regulation* bzw. *Smart Regulation*) ergibt sich die Selbstverpflichtung der EU, Kriterien für gute Gesetzgebung anzuwenden. Da die Anforderung an das Verfahren der Standarderstellung durch die expliziten Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie 2006 bereits in Kapitel 4.2 abgedeckt sind, wird in Kapitel 4.3 ausschließlich auf die Kriterien in Bezug auf die Ausgestaltung von Rechtsvorschriften (als Endprodukt des Erstellungsprozesses) eingegangen.

Solche Kriterien lassen sich in einschlägigen Leitfäden finden. Allerdings gibt es weder auf EU-Ebene noch auf nationaler Ebene einen systematisch entwickelten Kriterienkatalog. Deshalb wird in dieser Arbeit ein eigener Kriterienkatalog entwickelt. Dabei werden Kriterien guter Gesetzgebung bzw. guter Rechtsetzung aus dem Schrifttum sowie aus existierenden Katalogen analysiert, systematisiert und ergänzt. Die entwickelte Kriterienhierarchie (Kapitel 4.3.2.4) wird als Maßstab zur Beurteilung der IAASB-*Clarity*-Kriterien herangezogen. Kern dieser Arbeit bildet die Beurteilung in Kapitel 4.3.3, in dem die einzelnen Kriterien abgeprüft und mit Beispielen aus den (aus dem *Clarity*-Projekt hervorgegangenen) ISA untermauert werden. Die Beispiele verdeutlichen, in Bezug auf welche Kriterien es Verbesserungsbedarf in den ISA gibt.

Kapitel 4.4 greift die explizite EU-Anforderung der Vorschläge aus November 2011 zur Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU auf. Die Regelung bezieht sich auf die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA bei KMU und auf die Möglichkeit zur eingeschränkten Überprüfung bei kleinen Unternehmen. Mit diesen Vorschlägen setzt sich die vorliegende Arbeit kritisch auseinander.

Unterschiedliche Auffassungen zur verhältnismäßigen Anwendbarkeit der ISA legen nahe, dass mit dem Begriff unterschiedliche Inhalte verbunden werden. Deshalb wird in dieser Arbeit zwischen verhältnismäßiger Anwendbarkeit i.e.S. und i.w.S. unterschieden. Unter dem engen Be-

griff soll verstanden werden, dass die Prüfungsdurchführung in Abhängigkeit der Fehlerrisiken der jeweiligen Aussage in der Rechnungslegung an die im Einzelfall anzutreffenden Gegebenheiten anzupassen ist. Dies entspricht dem Verständnis des IAASB. In Kapitel 4.4.3.5 wird aufgezeigt, dass die herausgearbeiteten Kriterien guter Rechtsetzung Bezug zur verhältnismäßigen Anwendbarkeit der Prüfungsstandards aufweisen (verhältnismäßige Anwendbarkeit i.w.S.).

Dementsprechend wird im **fünften Kapitel** zur Analyse der verhältnismäßigen Anwendbarkeit der ISA und Kategorisierung möglicher Maßnahmen auch nach dem Begriff i.e.S. bzw. i.w.S. getrennt.

In Kapitel 5.2 werden die Ansatzpunkte für die verhältnismäßige Anwendbarkeit i.e.S. systematisch untersucht, um festzustellen, ob die verhältnismäßige Anwendbarkeit i.e.S. für das ISA-Regelwerk tatsächlich gegeben ist. Ist dies der Fall, können Maßnahmen höchstens auf die Sicherstellung eines gemeinsamen Verständnisses abzielen. Eine solche Maßnahme könnte bspw. die Verankerung der verhältnismäßigen Anwendbarkeit in der Berufssatzung WP/vBP auf nationaler Ebene sein (Kapitel 5.3).

Kapitel 5.4 befasst sich darüber hinaus mit der Sicherstellung der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.w.S. Selbst wenn die ISA i.e.S. verhältnismäßig anwendbar sind, können sich bspw. Mängel in der Verständlichkeit oder in ihrer Praktikabilität negativ auf die Effizienz der Prüfungsdurchführung auswirken. Das Kapitel gibt Hinweise, wo solche Maßnahmen ansetzen können.

Das **letzte Kapitel** fasst die wesentlichen Ergebnisse dieser Arbeit zusammen.

Abb. 1 skizziert den Aufbau dieser Arbeit und die Zusammenhänge der verschiedenen Aspekte. Zum einen werden die EU-Ziele und die sich daraus explizit ergebenden oder implizit ableitbaren Anforderungen analysiert, die sich zum Teil überschneiden. Zum anderen werden für die Frage der Zweckmäßigkeit der ISA Erkenntnisse aus der Prüfungstheorie (Wie soll der Prüfungsansatz aussehen?) und der Regulierungstheorie (Was soll der Normengeber überhaupt regulieren?) herangezogen. Auf die Rechtsetzungslehre greift diese Arbeit für die Frage zurück, wie Normen gestaltet werden sollen.

Angesichts der Fülle der Aspekte, die die EU-Kommission als Reaktion auf Bilanzskandale zu regeln beabsichtigt, hat sich das Schrifttum zwar vielfach mit der Frage auseinandergesetzt, ob die beabsichtigten Maßnahmen zu einer Überregulierung führen. Der Verfasserin ist aber keine andere Arbeit bekannt, die sich im Zusammenhang mit dem Grünbuch und dem darauf aufbauenden Änderungsentwurf der Abschlussprüferrichtlinie aus November 2011 umfassend mit dem Aspekt der Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU auseinandergesetzt hat. Neu ist darüber hinaus, dass in diesem Kontext systematisch der normativen Frage nachgegangen wird, wie Prüfungsnormen ausgestaltet werden sollten. Bislang hatten weder der EU-Gesetzgeber als Normensetzungsinstanz noch die EU-Kommission einheitliche, belastbare Soll-Kriterien dafür entwickelt und folglich auch nicht die vom IAASB angewandten *Clarity*-Kriterien einer Prüfung unterzogen.

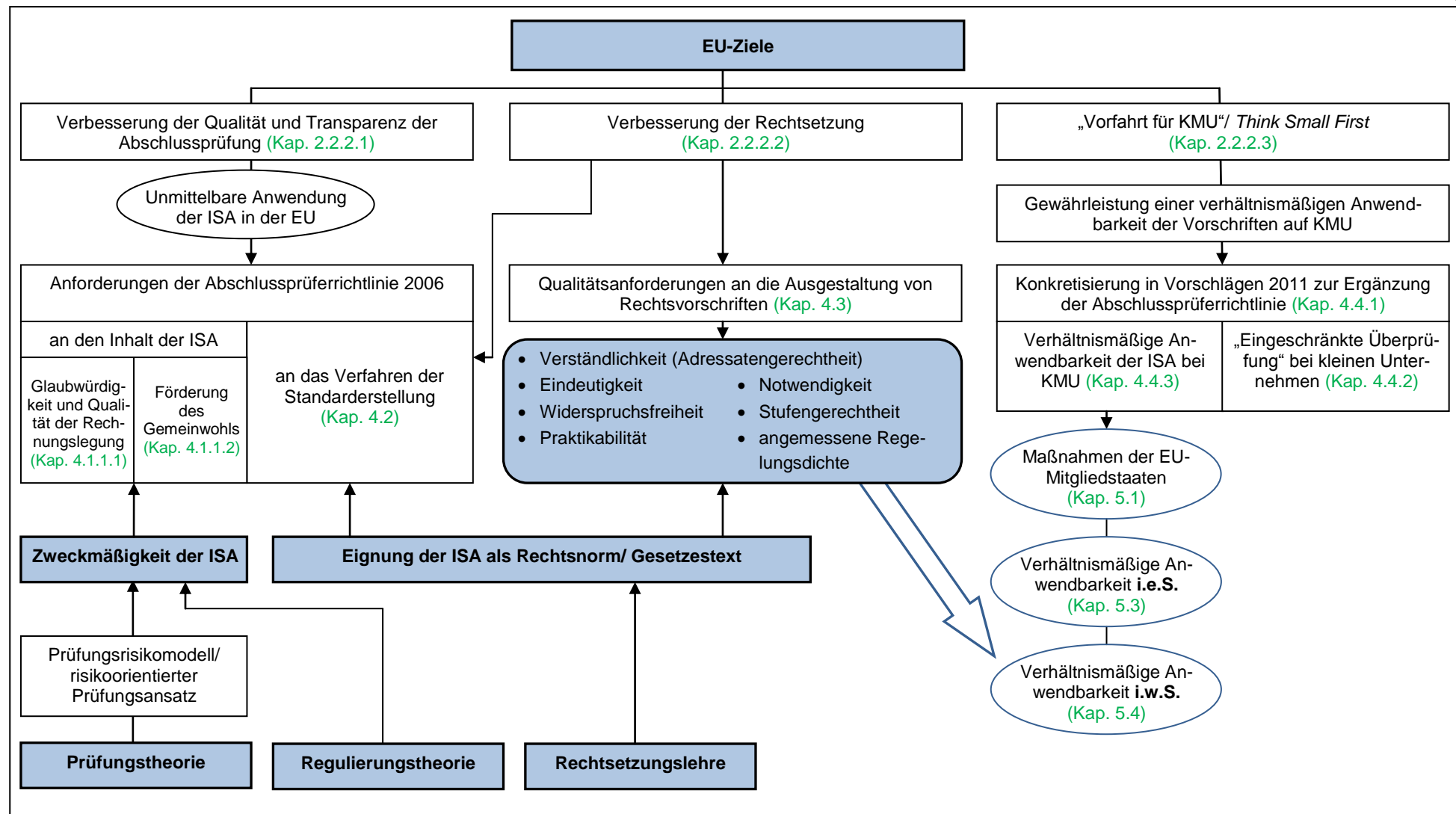


Abb. 1: Aufbau der Arbeit und inhaltliche Zusammenhänge

Quelle: eigene Darstellung

## 2 Begriffliche Grundlagen

### 2.1 International Standards on Auditing (ISA)

Dieses Kapitel stellt dar, woher die *International Standards on Auditing* (ISA) stammen, was ihre Überarbeitung zu sog. *clarified* ISA bezweckte und inwieweit sie bislang in der EU (direkt oder indirekt) umgesetzt sind.

#### 2.1.1 Anwendungsbereich der ISA und ihre Einordnung innerhalb der Verlautbarungen der IFAC

Die ISA werden – neben Standards in den Bereichen Ausbildung, Berufsethik und Rechnungslegung öffentlicher Unternehmen und Verwaltungen – von der 1977 gegründeten **International Federation of Accountants** (IFAC) veröffentlicht, einer internationalen Vereinigung der *Accountancy Profession* mit 172 Mitgliedern in 129 Ländern.<sup>6</sup> Mitglieder sind i.d.R. nationale Berufsorganisationen. In Deutschland sind dies die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) und das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW). Die IFAC repräsentiert nach eigenen Angaben weltweit ca. 2,5 Mio. Berufsangehörige (*Accountants*), d.h. nicht nur Prüfer, sondern auch Aufsteller von Finanzinformationen.

Entwickelt und im Rahmen eines festgelegten Verfahrens (*due process*) verabschiedet werden die ISA von einem der unabhängigen Gremien unter der Verwaltung der IFAC: dem International Auditing and Assurance Standards Board (**IAASB**)<sup>7</sup>.

Anwendungsbereich der *International Standards on Auditing* (ISA) ist die „**audit of historical financial information**“<sup>8</sup>, also die Prüfung von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen. In der Definition des ISA 200.13 (e) sind dies in Begriffen des Rechnungswesens ausgedrückte Informationen über eine bestimmte Einheit, die hauptsächlich aus dem Buchführungssystem der betreffenden Einheit abgeleitet werden, über wirtschaftliche Ereignisse in vergangenen Zeiträumen oder über wirtschaftliche Gegebenheiten oder Umstände zu bestimmten Zeitpunkten in der Vergangenheit. Zu den vergangenheitsorientierten Finanzinformationen gehören vornehmlich *financial statements*. Unter *financial statements* versteht das IAASB eine strukturierte Darstellung vergangenheitsorientierter Finanzinformationen inkl. der damit zusammenhängenden Angaben, die dazu vorgesehen ist, in Übereinstimmung mit einem Regelwerk der Rechnungslegung die wirtschaftlichen Ressourcen oder Verpflichtungen einer Einheit zu einem bestimmten Zeitpunkt oder auch deren Veränderungen für einen bestimmten Zeitraum zu vermitteln (vgl. ISA 200.13 (f)). Dieser Begriff bezieht sich normalerweise auf einen vollständigen Abschluss (*complete set of financial statements*) entsprechend der Festlegung in dem jeweils maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung, kann sich jedoch auch auf Bestandteile eines Abschlus-

<sup>6</sup> Vgl. IFAC (2013b); IFAC (2013c) mit Stand November 2012 bezogen auf *Members* und *Associates*.

<sup>7</sup> Zur Historie des vormalig als IAPC (International Auditing Practices Committee) bezeichneten Gremiums und seiner Bedeutung als internationaler Standardsetter vgl. Fliess, Wolfgang (1997), S. 126 f.; Ruhnke, Klaus (1997), 112 ff., Wiedmann, Harald (1996), S. 158.

<sup>8</sup> Vgl. *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*, Tz. 4, in: IFAC (2009), S. 12, sowie ISA 200.2.

ses (z.B. Bilanz oder GuV) beziehen.<sup>9</sup> Das IAASB hat für den Anwendungsbereich der ISA den weiten Begriff der vergangenheitsorientierten Finanzinformationen gewählt. Darunter werden vordergründig Abschlüsse oder Abschlussbestandteile gefasst, nach dem Verständnis des IAASB gelten die ISA allerdings auch für die Prüfung einzelner Bilanzposten oder einzelner Anhangangaben.

Die beiden Begriffe *audit* und Abschlussprüfung sind zwar nicht deckungsgleich. Der Einfachheit halber soll im Folgenden dennoch für den weiteren Begriff *audit* die Übersetzung Abschlussprüfung verwendet werden. Die Ungenauigkeit, dass der Begriff Abschlussprüfung enger gefasst ist und nicht die Prüfung einzelner Bilanzposten oder einzelner Anhangangaben umfasst, ist für die weitere Untersuchung nicht von Belang. Denn die Übernahme der ISA in der EU erfolgt für *statutory audits* i.S.v. Abschlussprüfungen.

Mit dem Begriff *audit* – als der in der Praxis wohl am häufigsten vorkommenden *Assurance*-Auftragsart – verbindet das IAASB ausschließlich eine Prüfung, die zu einer hinreichenden Prüfungssicherheit (*reasonable assurance*) führt. Für *audit* (Prüfung i.e.S.) sowie den **Oberbegriff *Assurance Engagements*** (Prüfung i.w.S.) gibt es in Deutschland keine treffenden Übersetzungen. Der Oberbegriff umfasst sämtliche Arten von Prüfungsaufträgen, die ein Wirtschaftsprüfer durchführen kann; § 2 Abs. 1 WPO spricht in diesem Zusammenhang von „betriebswirtschaftlichen Prüfungen“.<sup>10</sup>

In den Zuständigkeitsbereich des IAASB fallen außerdem Standards für andere *Assurance Engagements* (ISRE<sup>11</sup> und ISAE<sup>12</sup>) sowie verwandte Dienstleistungen (ISRS<sup>13</sup> für ***Related Services***).<sup>14</sup> Die ISQC<sup>15</sup> sind Qualitätssicherungsstandards, die bei allen Auftragsarten Anwendung finden.<sup>16</sup> Bislang gibt es in dieser Kategorie nur ISQC 1.<sup>17</sup>

Die Verlautbarungskategorien unterscheiden sich nach Gegenstand, Grad der Sicherheit bzw. Form der Berichterstattung. Zu den verwandten Dienstleistungen gehören mit dem Auftraggeber vereinbarte Untersuchungshandlungen (*Agreed-Upon Procedures*) sowie die Erstellung von

<sup>9</sup> Das IDW übersetzt *financial statement(s)* grundsätzlich mit dem Begriff „Finanzaufstellung(en)“. Wenn in den IDW Übersetzungen, die für Zwecke der ISA-Übernahme in europäisches Recht angefertigt wurden, dem deutschen Sprachgebrauch entsprechend anstelle des Begriffs Finanzaufstellungen der (engere) Begriff des Abschlusses (und dementsprechend auch der des Abschlussprüfers) verwendet wird, erfolgt dies unter inhaltlicher Erweiterung des Begriffs. Vgl. dazu Anmerkungen des Übersetzers zu ISA 200, Tz. 1 und 2, in *IDW [Hrsg.] (2011)*, S. 51.

<sup>10</sup> Zum Vergleich: Zur Unterscheidung bezeichnet der Schweizer Berufsstand *Assurance Engagements* als „Zusicherungsaufträge“. Vgl. *Treuhand-Kammer (2010)*, S. XV III.

<sup>11</sup> International Standards on Review Engagements.

<sup>12</sup> International Standards on Assurance Engagements.

<sup>13</sup> International Standards on Related Services.

<sup>14</sup> Zu den *IAASB's Engagement Standards* (ISA, ISRE, ISAE sowie ISRS) vgl. *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*, Tz. 8, in: *IFAC (2009)*, S. 13.

<sup>15</sup> International Standards on Quality Control.

<sup>16</sup> Zur Historie der IFAC-Verlautbarungen zur Qualitätssicherung vgl. *Mertin, Dietz/ Schmidt, Stefan (2001)*, S. 324.

<sup>17</sup> ISQC 1 betrifft die Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen.



Abschlüssen (*Compilations*). Sie grenzen sich von den *Assurance Engagements* dadurch ab, dass der Prüfer keine *assurance*, also keine Prüfungssicherheit erlangt und demzufolge auch kein Gesamturteil abgibt.

Mit der Prüfung vergangenheitsorientierter Finanzinformationen befassen sich innerhalb der *Assurance Engagements* neben den ISA die *International Standards on Review Engagements* (ISRE). Ein **Review** (prüferische Durchsicht) soll zwar auch die Glaubhaftigkeit der in den Abschlüssen enthaltenen Informationen erhöhen, allerdings mit einem im Vergleich zu einer ISA-Prüfung auftragsgemäß geringeren Prüfungsumfang. Folglich kann auf der Basis einer prüferischen Durchsicht lediglich mit einer „gewissen“, d.h. begrenzten Sicherheit<sup>18</sup> ausgeschlossen werden, dass der Abschluss in wesentlichen Belangen nicht in Übereinstimmung mit den angewandten Rechnungslegungsregeln aufgestellt worden ist. Dies soll durch ein negativ formuliertes Prüfungsurteil zum Ausdruck kommen – im Gegensatz zu einer Prüfung nach ISA, die ein positiv formuliertes Prüfungsurteil erlaubt.<sup>19</sup>

Daneben gab es vom IAASB bis 2011 Anwendungshinweise in Form von *International Auditing Practice Statements (IAPS)*. Sie hatten nicht den gleichen Verbindlichkeitsgrad wie die ISA. Laut dem *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*<sup>20</sup> dienten die IAPS zur Interpretation der Standards, als Arbeitshilfen zur Unterstützung bei der Implementierung der ISA und zur Förderung von „good practice“. Als notwendig eingeschätzte Erläuterungen (z.B. zum Bereich IT oder zu KMU) wurden in das *Application Material* der ISA selbst aufgenommen. Mittlerweile sind sämtliche IAPS aufgehoben.<sup>21</sup> Für die neu eingeführte Verlautbarungskategorie *International Auditing Practice Notes (IAPN)* stellt das geänderte Preface klar, dass diese lediglich den Charakter von Implementierungshilfen haben.<sup>22</sup>

## 2.1.2 Überarbeitung der ISA im IAASB Clarity-Projekt

### 2.1.2.1 Anlass für das Clarity-Projekt 2004–2009

Mit dem Ziel, die Prüfungsqualität zu erhöhen, hatte das IAASB ab dem Jahr 2000 die Umsetzung des Prüfungsrisikomodells in den ISA überarbeitet. Dieses **Audit Risk-Projekt** wurde im Oktober 2003 abgeschlossen. Dabei sollte vor allem die Risikoeinschätzung mithilfe eines detaillierten Unternehmensverständnisses verbessert und Prüfungshandlungen stärker auf die eingeschätzten Risiken ausgerichtet werden.<sup>23</sup> Mit diesem Projekt hatte sich die Art, wie die ISA

<sup>18</sup> In den IAASB Verlautbarungen finden sich je nach Stand der Veröffentlichung die Begriffe *moderate assurance* oder *limited assurance*, die beide auf ein Sicherheitsniveau unterhalb von *reasonable assurance* abzielen. *Moderate assurance* ist der ältere Begriff (und Gegenpol zu *high assurance*; vgl. auch *Martin, Dietz (2003)*, S. 6). *Limited assurance* soll hingegen den relativen Charakter des Begriffs stärker betonen.

<sup>19</sup> Vgl. *ISRE 2400* in: *IFAC (2010)*, Part II, S. 230 ff.; ab Gj. 2013 gilt *ISRE 2400 (Revised)*, Tz. 6, 14, 73 (vgl. *IFAC (2012d)*).

<sup>20</sup> Tz. 18; in: *IFAC (2009)*.

<sup>21</sup> Vgl. *IFAC (2011c)*, Tz. 34 f.

<sup>22</sup> Vgl. *IFAC (2012e)*, S. 13, Tz. 21, ferner *IFAC (2011c)*, Tz. 36 ff.

<sup>23</sup> Vgl. *IFAC (2003b)*; *Förschle, Gerhart/ Schmidt, Stefan (2003)*, S. 224 ff.; *Martin, Dietz (2003)*, S. 6 ff.; *Schmidt, Stefan (2005)*, S. 873 f.

verfasst wurden, verändert.<sup>24</sup> Da sie das Prüfungsvorgehen anders steuern sollten, orientierten sich die ISA nunmehr stärker am zeitlichen Ablauf einer Prüfung (auf den Prüfungsprozess wird näher in Kapitel 3.3 dieser Arbeit eingegangen).

Bei der Diskussion, ob die ISA generell für die Durchführung von Abschlussprüfungen in der EU eingeführt werden sollen, gab es kritische Stimmen: Die ISA seien nicht vorrangig an den Bedürfnissen der Prüfung von KMU ausgerichtet.<sup>25</sup> Im Wong Report,<sup>26</sup> einer von der IFAC in Auftrag gegebenen Studie, wurden Bedenken seitens der Befragten aufgenommen, dass sich der **Fokus neuerer ISA verändert** hätte. Die ISA würden sich mehr auf Abschlüsse von großen, komplexen, im öffentlichen Interesse stehenden und oftmals weltweit operierenden Unternehmen konzentrieren. Dadurch sei ihre Anwendung bei KMU schwieriger geworden. Dies gelte v.a. für die *Audit Risk Standards*,<sup>27</sup> d.h. die aus dem o.g. *Audit Risk*-Projekt hervorgegangenen Prüfungsstandards. Schließlich waren die *Audit Risk Standards* und, darauf aufbauend, die ISA zu dolosen Handlungen, nahe stehenden Personen, Schätzwerten sowie zu *Group Audits* vor dem Hintergrund von Bilanzproblemen bedeutender börsennotierter Unternehmen überarbeitet worden, was zu einer höheren Komplexität der Standards beitrug. Dies wurde nicht zuletzt dem US-amerikanischen Einfluss zugeschrieben, denn bei dem *Audit Risk*-Projekt handelte es sich um ein gemeinsames Projekt zwischen IAASB und dem nationalen Standardsetter US ASB<sup>28</sup>, bei dem Erkenntnisse des *Panel on Audit Effectiveness* des US Public Oversight Board (POB) einfließen.<sup>29</sup> Dieses Gremium war 1998 auf Aufforderung der US-Börsenaufsichtsbehörde SEC, die Bedenken gegen die Wirksamkeit angewendeter Prüfungsansätze hegte, eingerichtet worden, um die Wirksamkeit der Prüfungsansätze derjenigen WP-Praxen zu untersuchen, die Abschlussprüfungen von bei der SEC registrierten Unternehmen durchführten.<sup>30</sup>

Kritisiert wurden u.a. die starke Zunahme von Regelungsumfang und Detaillierungsgrad der ISA, mangelnde Prinzipienorientierung und Lesbarkeit.<sup>31</sup> Moniert wurde außerdem, dass mit den

<sup>24</sup> Das IAASB begründet den höheren Umfang der ISA im Vergleich zu früher und spezifischere Vorgaben für das Prüfungsvorgehen damit, dass dies den Wünschen der Stakeholder entspreche. Vgl. *IFAC (2004)*, S. 18, Tz. 8 ff.

<sup>25</sup> Vgl. *IFAC (2004b)*, S. 13 und S. 16; *Stenz, Thomas (2006)*, S. 347, *Jopson, Barney (2005)*. Die nach der ISA-Einführung in UK (2004) geäußerten Beanstandungen an den ISA spiegelt zudem ein polemisch abgefasstes Papier von Morley Fund Management wider: „Undermining the Statutory Audit – The damaging effects of adopting IFAC-IAASB standards on auditing (ISAs)“ vom Juni 2005, einsehbar im Internet unter <http://visar.csustan.edu/aaba/Undermining%20Statutory%20Audits.pdf> (Abruf am 13.10.2009); darin wird aufgrund erwarteter „*detrimental effects*“ der ISA sogar vorgeschlagen, die vorgesehene ISA-Übernahme durch die EU zu überdenken.

<sup>26</sup> Vgl. *IFAC (2004b)*.

<sup>27</sup> Vgl. *IFAC (2004b)*, S. 16.

<sup>28</sup> Dem US Auditing Standards Board des AICPA oblag damals im Prüfungsbereich noch das gesamte Standardsetting, also auch für Abschlussprüfungen bei börsennotierten Unternehmen, die der US-Börsenaufsichtsbehörde SEC unterstehen. Mit dem *Sarbanes-Oxley Act of 2002* (Sec. 101(c) 2) ging die Zuständigkeit für die Standards zur Prüfung börsennotierter Unternehmen (*public companies*) auf das neu gegründete PCAOB über.

<sup>29</sup> Vgl. *IFAC (2003b)*.

<sup>30</sup> Vgl. *Schmidt, Stefan (2000)*, S. 793.

<sup>31</sup> Vgl. u.a. *IDW (2004)*, S. 3, 5, 7; *IDW (2005)*, S. 112 f., S. 117. *Rowden, Jon/ Bagshaw, Katharine (2008)*, S. 83, zitieren ein Papier der IAASB Consultative Advisory Group (CAG) aus April 2007, wonach eine Zunahme der ISA-Anforderungen um 60 % erwartet wurde.

neueren ISA höhere Dokumentationsanforderungen einhergingen, denen kein adäquater Nutzen gegenüberstände.<sup>32</sup> Außerdem wurde in Frage gestellt, ob eine Prüfung nach Maßgabe der künftig geltenden ISA bei prüfungspflichtigen KMU noch ökonomisch vertretbar ist.<sup>33</sup>

Ein höherer Regelungsumfang und Detaillierungsgrad führe zu aufwendigeren, formalisierten Prüfungen, vor allem wenn solche ausführlichen Standards Gesetzescharakter erhalten und von Regulatoren als unumstößliche Vorschriften betrachtet werden.<sup>34</sup>

Im Hinblick auf die geplante Übernahme in europäisches Recht hat das IAASB die ISA im sog. *Clarity*-Projekt überarbeitet. Wie die **EU-Kommission**<sup>35</sup> hatte bereits zuvor die internationale Vereinigung der Wertpapieraufsichtsbehörden **IOSCO** zum Ausdruck gebracht, dass für eine Anerkennung der ISA (sog. *Endorsement*) die Durchsetzbarkeit der Standards ausschlaggebend sei.<sup>36</sup>

Mit dem *Clarity*-Projekt bot sich die Gelegenheit, auch von anderen Stakeholdern geäußerte Kritik bei der Überarbeitung zu berücksichtigen. Um insb. Beanstandungen an den von ihm herausgegebenen internationalen Prüfungsstandards zu identifizieren und zusammenzutragen, hatte das IAASB im September 2004 ein Konsultationspapier „*Improving the Clarity and Structure of IAASB Standards and Related Considerations for Practice Statements*“ zusammen mit einem Exposure Draft of the Proposed Policy Statement „*Clarifying Professional Requirements in International Standards Issued by the IAASB*“ herausgegeben und damit der breiten Öffentlichkeit Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Nach Auswertung der eingegangenen Stellungnahmen folgte im Oktober 2005 der Exposure Draft „*Improving the Clarity of IAASB Standards*“ und im Dezember 2006 eine „*Basis for Conclusions*“, in der das IAASB seine Schlussfolgerungen und Lösungen darlegte, um Beanstandungen Rechnung zu tragen. Das IAASB geht davon aus, dass nach Beendigung des *Clarity*-Projekts das Format der ISA nunmehr weltweit die Verständlichkeit erhöht sowie die Übersetzung der ISA und ihre Implementierung erleichtert.<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Vgl. ICAEW (2006), S. 11 f. In ICAEW (2006c), S. 7, wird auf erste Erfahrungsberichte aus der Praxis verwiesen, seitdem die ISA in UK eingeführt wurden (2004), wonach KMP erhöhte Dokumentationsanforderungen im Vergleich zu den (inhaltlich sehr ähnlichen) früheren Prüfungsstandards feststellten.

<sup>33</sup> Vgl. z.B. FSR (2007), S. 2 f., VRL Financial News (2008a), VRL Financial News (2008b), VRL Financial News (2008c), in denen anlässlich des 4. FEE SME/SMP Congress in Kopenhagen am 3.–5. September 2008 der Präsident des dänischen Instituts FSR zitiert wird, wie er sich zur Anwendung der ISA bei KMU-Prüfungen geäußert hatte: „*The institute's president, Kurt Gimsing, said he believed the use of the ISA framework for SME audits was overkill.*“

<sup>34</sup> Vgl. dazu z.B. EU-Kommission (2009a): Ergebnisprotokoll über die EGAOB-Sitzung am 09.11.2009, TOP 3, S. 1 f.

<sup>35</sup> Vgl. u.a. McCreevy, Charlie (2005), S. 4.

<sup>36</sup> Vgl. IOSCO (2007); IOSCO (2009); ferner IOSCO (1992); IFAC (2003c), S. 13. Zur Bedeutung der Akzeptanz der ISA durch die Kapitalmärkte, spricht durch die zuständigen Börsenaufsichtsbehörden, vgl. Fliess, Wolfgang (1997), S. 129.

<sup>37</sup> Vgl. dazu IFAC (2004); IFAC (2005); IFAC (2006), S. 2.

### 2.1.2.2 Ziel des Clarity-Projekts und Überarbeitungskriterien

Das erklärte Ziel des seit März 2009 abgeschlossenen *Clarity*-Projekts<sup>38</sup> bestand darin, die Klarheit der ISA und damit ihre konsistente Anwendung zu verbessern. Die dabei anzuwendenden Kriterien hat das IAASB wie folgt formuliert:

- „standards need to be understandable,
- clear, and
- capable of consistent application,
- thereby serving to enhance the quality and uniformity of practice worldwide”.<sup>39</sup>

Umgesetzt werden soll dies, indem

- sich die Standards nach der Überarbeitung an den jeweiligen Themenbereichen vorangestellten Zielen („objectives“) ausrichten – im Gegensatz zu an Prüfungshandlungen orientierten Vorgaben („procedural considerations“),
- der Begriff „shall“ verwendet wird, um Anforderungen („requirements“) zu kennzeichnen, d.h. Vorgaben, denen der Berufsangehörige erwartungsgemäß im Regelfall folgen muss<sup>40</sup>,
- zur Beschreibung des Prüfervorgehens die Präsensform – und einer damit eventuell einhergehenden mangelnden Eindeutigkeit („ambiguity“) über die Pflichten des Prüfers – eliminiert wird sowie
- Aufbau und Wortlaut der ISA geändert werden, um die allgemeine Lesbarkeit und Verständlichkeit der Standards zu verbessern.<sup>41</sup>

Die (übergeordneten) Kriterien des IAASB – in Abb. 2 als Wolke gekennzeichnet – sind m.E. nicht überschneidungsfrei. So wird beispielsweise als ein Aspekt von „clarity“ wiederum „clear“ genannt; obendrein verschwimmen die Grenzen zwischen den Begriffen Klarheit und Verständlichkeit, die im allgemeinen Sprachgebrauch häufig synonym verwendet werden. Das Adjektiv „klar“ kann laut Duden eine Reihe unterschiedlicher Bedeutungen haben: z.B. deutlich/ erkennbar, übersichtlich, logisch/ konsequent/ nachvollziehbar, verständlich/ verstehbar oder eindeutig/ unzweideutig/ exakt/ fest umrissen.<sup>42</sup> Dies gilt laut *Oxford Dictionaries* gleichermaßen für den englischen Begriff. Da das IAASB die genannten Begriffe nicht definiert, ist eine konkrete Abgrenzung der übergeordneten Kriterien anscheinend nicht beabsichtigt.

Die Kriterien im eigentlichen Sinne bilden die Konkretisierungen, die im Schaubild unterhalb der „Wolke“ aufgeführt sind. Eine Zuordnung zu den übergeordneten Kriterien ergibt sich nicht aus den IAASB-Dokumenten.

<sup>38</sup> Vgl. *IFAC (2009c)*.

<sup>39</sup> Vgl. z.B. *IFAC (2010d)* sowie *IFAC (2010e)*. In *IFAC (2011)*, S. 5, werden (nur) die ersten drei Punkte aufgeführt.

<sup>40</sup> Als Anforderungen definiert das IAASB v.a. Handlungen, die in „virtually all engagements“ anwendbar sind und die es für erforderlich hält, damit das jeweilige Ziel eines ISA erreicht werden kann. Vgl. *IFAC (2005)*, S. 6.

<sup>41</sup> Vgl. *IFAC (2005)*, S. 5 ff.

<sup>42</sup> Vgl. *Duden (2012a)*.

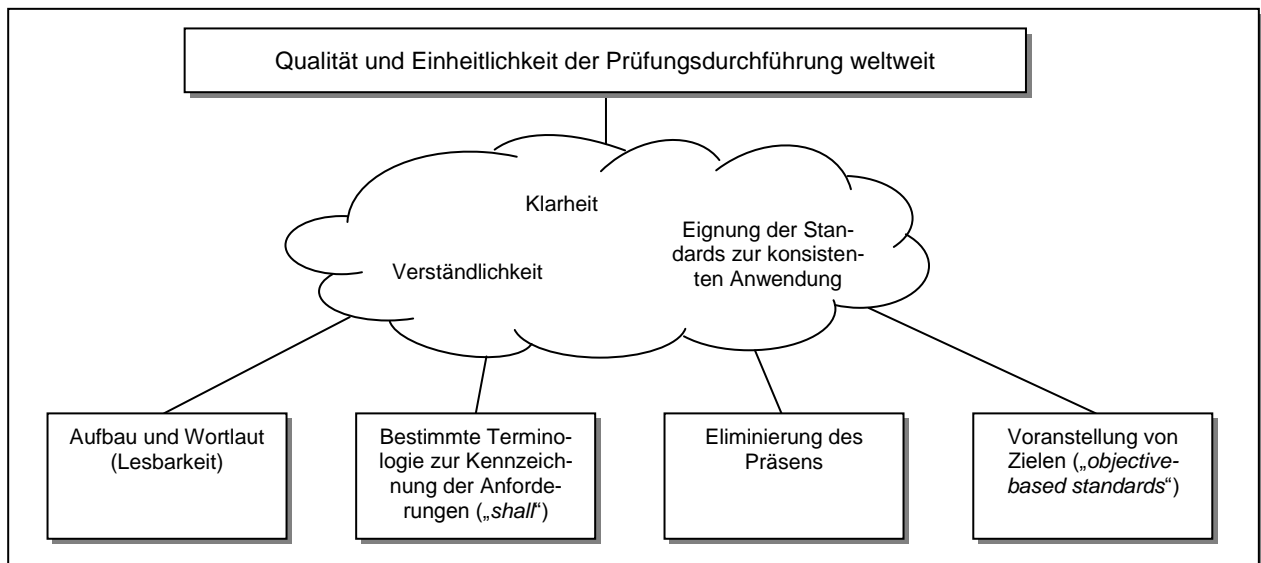


Abb. 2: Kriterien des IAASB *Clarity*-Projekts

Quelle: eigene Darstellung

Laut IAASB hat sich eine deutliche Mehrheit in den Stellungnahmen für eine Trennung von Anforderungen und erläuternden Hinweisen ausgesprochen.<sup>43</sup> Deshalb sollte der **Aufbau** der ISA geändert werden. Die **Lesbarkeit** sollte überdies durch einen anderen Schreibstil (***Drafting Improvements***) verbessert werden. Dies umfasst z.B. die Reduzierung von Redundanzen, die Verwendung kürzerer Sätze, die Veränderung der Textpräsentation durch z.B. Einfügung von Überschriften und Punktaufzählungen und die Hervorhebung von Besonderheiten bei der Prüfung kleiner Unternehmen.<sup>44</sup> Außerdem sollte die Länge der Standards und die Komplexität reduziert werden. Denn bspw. der Wong Report<sup>45</sup> nennt als Hauptprobleme bei der ISA-Übersetzung lange Satzstrukturen, inkonsistent verwendete Terminologie und die Verwendung derselben Begriffe, um verschiedene Konzepte zu beschreiben. Nach Auffassung der Befragten sollten internationale Standards in einfachem Englisch abgefasst sein, um das Übersetzen zu erleichtern.

Zur **Klarstellung der Anforderungen**, die ohnehin durch den geänderten Aufbau in jedem *clarified* ISA in einem separaten Abschnitt „*Requirements*“ zusammengefasst sind, soll außerdem die eindeutige Kennzeichnung der Prüferpflichten durch die Verwendung des Begriffs „***shall***“ im englischen Originaltext dienen. Entgegen ursprünglichen Überlegungen des IAASB wurde nur eine einzige Art von Anforderungen (mit einem einheitlichen Verbindlichkeitsgrad) eingeführt.<sup>46</sup> Gleichzeitig sollte die **Präsensform** bei der Beschreibung des Prüfungsvorgehens vermieden

<sup>43</sup> Vgl. IFAC (2006), Tz. 50.

<sup>44</sup> Vgl. IFAC (2005), S. 7.

<sup>45</sup> Vgl. IFAC (2004b), S.11.

<sup>46</sup> Vgl. IFAC (2004), S. 6 f. und IFAC (2005), S. 16 f. Die Unterscheidung zwischen *requirements* (*‘shall’ statements, defined as requirements to be complied with in all applicable circumstances*) und *presumptive requirements* (*‘should’ statements, defined as requirements where there may be limited circumstances where there may be a need to depart*) hatte das IAASB aufgegeben, weil der daraus resultierenden Komplexität kein adäquater Nutzen gegenübersteht.

werden – selbst im *Application Material*. Vorhandene Präsenzformen sollten entweder je nach beabsichtigtem Verpflichtungsgrad mit „*shall*“ oder „*shall consider*“<sup>47</sup> gekennzeichnet bzw. mit „*may*“ umschrieben werden.

Das Kriterium „*capable of consistent application*“ bezeichnet die Eignung der ISA, übereinstimmende bzw. **gleichmäßige Anwendung** zu finden. Wenngleich das IAASB dies nicht explizit erläutert, impliziert das Kriterium m.E., dass die ISA von sämtlichen Prüfern unabhängig von Größe und Struktur der Prüfungspraxis oder der zu prüfenden Einheit angewendet werden können (verhältnismäßige Anwendbarkeit der Prüfungsstandards<sup>48</sup>).

Einer gleichmäßigen Anwendung der ISA dienlich sein soll u.a. die **Orientierung der Standards an Zielen**. Die Zuordnung eines Ziels zu jedem ISA soll dem Berufsangehörigen helfen, den Zweck der im ISA geforderten Prüfungshandlungen zu verstehen. So muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob das jeweilige Ziel des ISA bei der Prüfung erreicht wurde. Dadurch soll auch zum Ausdruck kommen, dass die Standards den Fokus auf den „Output“ und nicht auf die Prüfungshandlungen als „Input“ legen.<sup>49</sup> Der Prüfer soll sich dementsprechend nicht i.S. eines Checklisten-Denkens in Details verlieren, sondern den Blick für das Wesentliche beibehalten. Im *Explanatory Memorandum des Exposure Draft „Improving the Clarity of IAASB Standards“* aus Oktober 2005 kommt zum Ausdruck, dass das IAASB diese *objectives-based standards* weitgehend gleichwertig mit prinzipienorientierten Standards einschätzt, wie sie in einzelnen Stellungnahmen gefordert wurden.<sup>50</sup>

Bei den zuvor zitierten Kriterien des IAASB wird auch die Qualität und Einheitlichkeit der Prüfungspraxis weltweit genannt. Die universelle Anwendbarkeit der ISA stellt m.E. aber kein *Clarity*-Kriterium, sondern einen übergeordneten Aspekt dar (eingeleitet durch „*thereby serving*“), der Grundlage für die Übernahme der ISA in verschiedenen Ländern ist und somit die internationale Annäherung der Standards („*international convergence*“) – Teil des *Mission Statement* von IFAC – erleichtert.

### 2.1.2.3 Aufbau der einzelnen ISA

Die ISA vor dem *Clarity*-Projekt, wie sie noch im 2008 IFAC Handbook<sup>51</sup>, Part I, dargestellt sind, vermischten im Standardtext Anforderungen und Anwendungshinweise mit Erläuterungscharakter. Die wesentlichen Grundsätze und Prüfungshandlungen der ISA („*basic principles and essential procedures on which ISAs are based*“) waren durch Fettdruck hervorgehoben (*bold type – black – lettering*) und Anforderungen i.d.R. durch das Modalverb „*should*“ kenntlich gemacht.<sup>52</sup>

<sup>47</sup> Bei mit „*shall consider*“ gekennzeichneten Anforderungen ist die Erwägung der jeweiligen Prüfungshandlung verpflichtend, nicht die Prüfungshandlung selbst.

<sup>48</sup> Der international übliche Begriff dafür ist *proportionality*; vgl. insb. *FEE (2011)*; *IFAC (2009d)*; *EU-Kommission (2009b)*, S. 3 f.; *EU-Kommission (2009d)*, S. 11. Seltener findet sich der Begriff „*scalability*“; z.B. bei *ICAA/ CPA Australia/ NIA (2007)*, S. 9; *Cowperthwaite, Phil (2011)*, S. 13, Tz. A40; mittlerweile auch bei *IFAC (2013d)*, S. 14.

<sup>49</sup> Vgl. *IFAC (2005)*, S. 15; ISA 200, Tz. A70 f. i.V.m. Tz. 21.

<sup>50</sup> Vgl. *IFAC (2005)*, S. 15: „*The IAASB considers, for all intents and purposes, ‘principles-based’ and ‘objectives-based’ standards as broadly equivalent.*“

<sup>51</sup> Vgl. *IFAC (2008)*.

<sup>52</sup> Das *Bold type black lettering* war im *Codification*-Projekt des IAPC 1994 eingeführt worden, vgl. *Fliess, Wolfgang (1997)*, S. 129. Die ISRE, ISAE und ISRS folgten zum Zeitpunkt des Abschlusses

Demgegenüber stand die Formatierung *plain type – grey – lettering* für erläuternde Hinweise mit entsprechend geringerem Verbindlichkeitsgrad.<sup>53</sup>

Die aus dem *Clarity*-Projekt hervorgegangenen ISA haben nunmehr einheitlich den folgenden Aufbau:

- **Einleitung** mit Ausführungen zum Anwendungsbereich, Anwendungszeitpunkt und ggf. einführenden Bemerkungen zum Thema des jeweiligen ISA, sofern dies für das Verständnis des Lesers hilfreich erscheint,
- **Teil-Ziel(e)** des Abschlussprüfers in Bezug auf den Themenbereich des jeweiligen ISA; übergreifende Ziele einer Abschlussprüfung regelt ISA 200,
- **Definitionen** zentraler Begriffe des jeweiligen ISA,
- **Anforderungen** (sog. *Requirements*),
- **Anwendungshinweise** und sonstige Erläuterungen (sog. *Application and Other Explanatory Material* – im Folgenden kurz: *Application Material* oder *Guidance*).

In jedem ISA ist also (mindestens) ein auf den jeweiligen Themenbereich bezogenes Ziel vorangestellt. Anforderungen sind zusammengefasst dargestellt und durch das Modalverb „*shall*“ gekennzeichnet. Anwendungshinweise und exemplarische Erläuterungen lassen sich in einem gesonderten Abschnitt finden; diese sind gekennzeichnet durch den Zusatz „A“ sowie die Nummer der Textziffer, die sie erläutern; so ist an der Bezeichnung erkennbar und zuordenbar, dass bspw. eine Tz. A7 erläuternde Hinweise zu einer Anforderung in Tz. 7 des Hauptteils in demselben ISA gibt.

#### 2.1.2.4 Ergebnis des IAASB Clarity-Projekts

Aus dem *Clarity*-Projekt sind insgesamt 36 Prüfungsstandards hervorgegangen. Diese *clarified* ISA erheben den Anspruch, transparenter als ihre Vorgänger zu sein. Der neue Aufbau der internationalen Standards soll die einer Abschlussprüfung zugrunde liegenden Prinzipien besser verdeutlichen und damit die Aufnahme in nationales oder europäisches Recht erleichtern.

Diese ISA sind alle zumindest formal überarbeitet („**redrafted**“). Ein *Redrafting* i.S.d. *Clarity*-Projekts stellt in erster Linie eine klarstellende Überarbeitung dar. Aus einem als *redrafted* gekennzeichneten ISA sind i.d.R. keine wesentlichen neuen Anforderungen zu erwarten. Zusätzliche Anforderungen kann es aber geben, wenn vormals im Präsens formulierte Grundsätze im *Clarity*-Projekt zu *Requirements* (gekennzeichnet durch das Modalverb *shall*) aufgewertet wurden, die zuvor von den Anwendern nicht als Anforderungen interpretiert worden sind.

16 der 36 ISA wurden zusätzlich inhaltlich überarbeitet („**revised**“). Außerdem wurde mit der Ausgliederung der Berichterstattung über Mängel im internen Kontrollsystem aus ISA 260 ein neuer ISA geschaffen (ISA 265).

---

des *Clarity*-Projekts noch diesem Schema, vgl. *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*, Tz. 12, in: IFAC (2009), S. 13.

<sup>53</sup> Weitere Ausführungen zur Historie der Verlautbarungen des IAASB bzw. des Vorgängergremiums IAPC finden sich bei Wiedmann, Harald (1996), S. 159 ff. (inkl. Übersicht zur damaligen Nummerierung), Schockaert, Dries/ Houyoux, Nathalie (2007), S. 515 ff.; Fliess, Wolfgang (1997), S. 127 f.

### 2.1.3 ISA-Transformation und mittelbare Anwendung der ISA in EU-Mitgliedstaaten

Gemäß Satzung und Mitgliederverpflichtungen der IFAC sind die ISA an die Mitgliedsorganisationen gerichtet, welche sie in nationale Prüfungsgrundsätze umzusetzen haben.<sup>54</sup>

Solange die offizielle Übernahme der ISA in der EU noch nicht erfolgt ist, gelten die eigenständigen nationalen Regelungen der jeweiligen Mitgliedstaaten zur Abschlussprüfung, die sehr unterschiedlich ausgestaltet sind. Acht EU-Mitgliedstaaten<sup>55</sup> geben an,<sup>56</sup> dass nationales Recht sogar die (unmittelbare) Anwendung der ISA verlangt. Dies betrifft im Jahre 2004 bzw. 2007 beigetretene Länder, die einen relativ kleinen Berufsstand an Abschlussprüfern haben und ggf. nicht über genug Ressourcen verfügten, um eigene Prüfungsstandards zu entwickeln.<sup>57</sup>

In fünf Mitgliedstaaten (einschließlich Großbritannien)<sup>58</sup> kommen die ISA mittelbar zur Anwendung, weil die nationalen Standardsetter sie als Prüfungsstandards übernommen haben. Übernahme (im Gegensatz zur Transformation) bedeutet, dass der Text der ISA selbst verwendet wird, nicht nur ihr Inhalt mit anderer Formulierung.<sup>59</sup> Die Mehrheit (d.h. Deutschland<sup>60</sup>, Frankreich, Italien, Niederlande, Dänemark<sup>61</sup>, Schweden, Finnland, Polen und Portugal) hat die ISA in eigene nationale Prüfungsstandards transformiert.

Bei den anderen Mitgliedstaaten<sup>62</sup> kann es sein, dass nationale Prüfungsstandards zwar auf ISA basieren (nicht notwendigerweise die *clarified* ISA, sondern frühere Fassungen), aber wesentliche inhaltliche Abweichungen aufweisen.

Hinsichtlich der Durchführung von Abschlussprüfungen zeigt sich in der EU bislang also ein heterogenes Bild,<sup>63</sup> weil die nationalen Prüfungsstandards inhaltlich mehr oder weniger den gel-

<sup>54</sup> Vgl. *IFAC (2011a)*, Art. 2.3 b i.V.m. Statements of Membership Obligations. SMO 3 bezieht sich auf IAASB-Verlautbarungen.

<sup>55</sup> Bulgarien, Estland, Lettland, Malta, Rumänien, Slowakei, Slowenien, Zypern.

<sup>56</sup> Die Angaben beruhen auf einer Mitgliedererhebung der IFAC im Rahmen ihres *Member Body Compliance Program*, vgl. *IFAC (2012b)*. Zum Vergleich: Laut einer Umfrage der FEE im Jahre 2006 wendeten Dreiviertel der EU-Mitgliedstaaten Prüfungsstandards an, die große Gemeinsamkeiten mit den ISA ausweisen ("closely related"); vgl. *FEE (2006)*, S. 16, Abschnitt 3.7.

<sup>57</sup> Vgl. *Duhovnik, Metka (2011)*, S. 130 und 133.

<sup>58</sup> Außerdem: Irland, Luxemburg, Ungarn, Tschechien. Zu den Beweggründen des APB in Großbritannien, (als „early adopter“ innerhalb der EU) die ISA im Jahre 2004 zu übernehmen, vgl. *Turley, Stuart (2008)*, S. 211 f.

<sup>59</sup> Wenn bspw. das FRC (früher APB) in Großbritannien dennoch zusätzliche Anforderungen gibt, sind diese von den aus den ISA stammenden Passagen durch andere Formatierung kenntlich gemacht; vgl. *FRC (2013)*.

<sup>60</sup> Das IDW begann 1998, die ISA in der Weise in deutsche Prüfungsgrundsätze zu transformieren, dass diese den ISA auch in Umfang und Detaillierungsgrad angenähert werden. Allerdings wurden die ISA nicht übersetzt, sondern „in einer dem deutschen Denken und Sprachgebrauch entsprechenden, systematisierten Form“ als *IDW Prüfungsstandards* formuliert. Vgl. *IDW (2004b)*, S. 1281.

<sup>61</sup> Seit 2001 basieren die von der Berufsorganisation Institute of State Authorized Public Accountants in Denmark (FSR) herausgegebenen Prüfungsstandards lt. *Holm/ Warming-Rasmussen* auf einer Übersetzung der ISA, die um nationale Besonderheiten modifiziert wird; vgl. *Holm, Claus/ Warming-Rasmussen, Bent (2008)*, S. 53 ff.

<sup>62</sup> Das betrifft zum damaligen Stand der IFAC-Umfrage (August 2012): Belgien, Griechenland, Kroatien, Litauen, Österreich, Spanien; vgl. *IFAC (2012b)*. Laut einer FEE-Umfrage 2006 hatten Belgien und Spanien angegeben, dass die nationalen Standards "closely related to ISAs" seien; vgl. *FEE (2006)*, S. 176. Zu Unterschieden vgl. *EU-Kommission (2009d)*, S. 14 f.

<sup>63</sup> Vgl. auch *Köhler, Annette G./ Böhm, Wolfgang P. (2009)*, S. 1003.



tenden ISA entsprechen. Allerdings wenden nach eigenen Angaben<sup>64</sup> zumindest 22 von 28 EU-Mitgliedstaaten bereits direkt oder indirekt ISA an.

Unabhängig vom rechtlichen Umsetzungsstand auf nationaler Ebene passen oder passten viele Wirtschaftsprüferpraxen ihr Prüfungsvorgehen bereits aus anderen Gründen an die *clarified* ISA an. Dies kann bspw. daran liegen, dass sie in internationalen Konzernprüfungen eingebunden sind, bestimmten Netzwerken angehören oder dies aufgrund einer mitgliedschaftsbedingten Selbstverpflichtung (z.B. als Mitglied im Forum of Firms<sup>65</sup>) tun.<sup>66</sup> Es kann auch auf Wunsch der zu prüfenden Unternehmen erfolgen, weil bspw. bestimmte Börsenordnungen eine Prüfung nach ISA vorsehen.

## 2.2 Übernahme der ISA in europäisches Recht

Die Übernahme der ISA in der EU ist eine Rechtsetzungsmaßnahme. Deshalb geht dieses Kapitel zunächst auf die Ziele (Funktionen) der Rechtsetzung im Allgemeinen ein und danach auf die konkreten EU-Ziele, die mit der ISA-Übernahme in engem Zusammenhang stehen. Darüber hinaus werden Gegenstand, Umfang und Form der Übernahme behandelt.

### 2.2.1 Rechtsetzung und ihre Funktionen

Der Begriff der Regulierung soll als Synonym für Rechtsetzung verstanden werden.<sup>67</sup> Rechtsetzung ist die verbindliche Festlegung von Regeln (Rechtsnormen) durch das Gemeinwesen, meist zum Zwecke der Steuerung künftigen Verhaltens.<sup>68</sup>

Die Rechtsetzungslehre differenziert allgemein zwischen folgenden Funktionen der Rechtsetzung:

- Ordnung und Stabilisierung des Verhaltens (**Ordnungsfunktion**): Schaffung eines Ordnungsrahmens und damit einer Orientierungshilfe, Erwartungen von Menschen über das Verhalten anderer werden generalisiert und stabilisiert, Rechtssicherheit wird geschaffen durch das Vertrauen in die Geltung und den Bestand von Regelungen.
- Steuerung der gesellschaftlichen Entwicklung (**Lenkungsfunktion**): Verhaltenssteuerung soll zur Erreichung bestimmter politischer Ziele bzw. zur Veränderung oder Beibehaltung bestimmter gesellschaftlicher Zustände führen.
- **Legitimierung und Integration**: Das Rechtsetzungsverfahren ist so angelegt, dass dessen Ergebnisse demokratisch legitimiert werden, und soll dazu führen, dass die Bürger die Rechtsnormen als sachlich und politisch richtig anerkennen und sich mit dem Staatswesen identifizieren.

---

<sup>64</sup> Vgl. IFAC (2012b).

<sup>65</sup> Zusammenschluss internationaler Netzwerke von Prüfungsgesellschaften.

<sup>66</sup> Vgl. z.B. Köhler, Annette G./ Böhm, Wolfgang P. (2009), S. 999.

<sup>67</sup> Ebenso bei Müller, Georg (2008), S. 290.

<sup>68</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 11; die Definition stammt aus der Rechtsetzungslehre. Auch die betriebswirtschaftliche Prüfungslehre verwendet den Normenbegriff synonym für Regel, Gesetz, Vorschrift, Prinzip, Maßstab, Befehl, Bitte oder Ermächtigung; vgl. Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus (2007), S. 80.

- **Politische Auseinandersetzung und Konsensfindung:** Rechtsetzung dient also auch dazu, Probleme offenzulegen und mit dem Ziel der Annäherung der Standpunkte eine Lösung zu finden. Dies setzt voraus, dass der Entscheidungsprozess öffentlich ist.<sup>69</sup>

Die Unterscheidung der Funktionen ist von Bedeutung, weil sich Regelungsverfahren und -struktur danach richten und die Beachtung dieser Unterschiede sich auf die Wirksamkeit und Akzeptanz der Normen auswirken kann.

Die Literatur differenziert überwiegend nicht zwischen Ziel, Funktion und Zweck.<sup>70</sup> Dementsprechend werden die Begriffe in dieser Arbeit synonym verwendet.

Das folgende Kapitel 2.2.2 untersucht die Ziele, welche die Europäische Union (im Besonderen die EU-Kommission) mit der Regulierung der Durchführung von Abschlussprüfungen verfolgt. Dabei ist zu beachten, dass sich diese Ziele nicht notwendigerweise mit denen der nationalen Akteure decken. Während die Europäische Union als supranationale Institution primär eine Harmonisierung im Fokus hat, ist den Mitgliedstaaten ggf. eher daran gelegen, ihre Souveränität zu wahren. Die Festlegung der „richtigen“ Ziele erfolgt in einem demokratischen Prozess, in dem die einzelnen Mitgliedstaaten zwar auf die EU-Gesetzgebung Einfluss nehmen, sich aber ggf. nicht immer mit ihren individuellen Interessen durchsetzen können. Zur Legitimierung ihrer Rechtsetzung führt die Europäische Union Konsultationen durch. Allerdings stellt sich hier möglicherweise die Frage, wie repräsentativ – z.B. angesichts der Anzahl und Verteilung von Stellungnahmen – diese sind. Z.B. sind zum Grünbuch<sup>71</sup> „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ insgesamt 688 Stellungnahmen eingegangen, was laut *EU-Kommission (2011)* überdurchschnittlich hoch ist.<sup>72</sup> Zum Vergleich: Bei der Konsultation zur Übernahme der ISA erhielt die EU-Kommission 89 Stellungnahmen.<sup>73</sup>

Zielkonflikte können aber auch bei Normengebern unterhalb der (europäischen oder nationalen) Legislative auftreten. Im Prüfungsbereich kann es zwischen den Standardsetzern verschiedene Interessen geben. Dies liegt u.a. daran, dass diese Aufgabe von Organisationen mit abweichenden Funktionen wahrgenommen wird.<sup>74</sup> Dies können Berufsorganisationen sein wie in Deutschland das IDW. Die IDW Prüfungsstandards füllen die Rahmenbedingungen<sup>75</sup> aus, die vom nationalen Gesetzgeber und den zuständigen Ministerien<sup>76</sup> gesetzt werden. In Österreich ist der Bei-

<sup>69</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 11 ff.; Müller, Georg (1996), S. 101 ff.

<sup>70</sup> Vgl. Ruhnke, Klaus (2000), S. 18 m.w.N.

<sup>71</sup> Grünbücher sind (offiziell nicht definierte) Mittel der EU-Kommission, im Vorfeld der Erarbeitung eines Gesetzesvorschlags eine größtmögliche Partizipation der verschiedenen Akteure zu politischen Themen zu erreichen. Vgl. Schwarze, Jürgen [Hrsg.] (2012), Rz. 4 f. zu Art. 17 EUV, S. 226 f.

<sup>72</sup> Von den 291 Stellungnahmen aus Deutschland waren laut EU-Auswertung allerdings mehr als 200 inhaltlich identisch. Vgl. *EU-Kommission (2011)*, S. 3 f.

<sup>73</sup> Vgl. *EU-Kommission (2010b)*, S. 5.

<sup>74</sup> Übersicht der Standardsetter in den einzelnen Ländern vgl. *IFAC (2010c)*, S. 9 ff.

<sup>75</sup> Gegenstand und Umfang der Abschlussprüfung leiten sich aus den gesetzlichen Vorschriften ab. Die in §§ 316 ff. HGB enthaltenen Regelungen zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts legen den grundsätzlichen Ansatz der Prüfung fest, enthalten jedoch keine Bestimmungen über die Durchführung der Prüfung.

<sup>76</sup> In Deutschland ist für das Handels- und Wirtschaftsrecht (einschließlich des Rechts der Abschlussprüfung) primär das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) zuständig. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) erarbeitet u.a. die rechtlichen Rahmenbedingungen, damit die

rat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung (AFRAC<sup>77</sup>) zuständig als der privatorganisierte und von zuständigen Behörden unterstützte Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung.<sup>78</sup> Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussaufsteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.<sup>79</sup> Frankreich hat ein „*shared regulation model*“,<sup>80</sup> das den Berufsstand sowie Behörden (wie der Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C)) involviert. Der große Einfluss des H3C auf das Standardsetting ergibt sich dadurch, dass es als unabhängige Aufsichtsinstanz zu den von der Berufsorganisation CNCC entwickelten Prüfungsstandards seine Auffassung abgibt, bevor das französische Justizministerium den Prüfungsstandards zustimmt.<sup>81</sup> Normengeber können aber auch Regulatoren sein: In Großbritannien und Irland zuständig für das Standardsetting ist das Financial Reporting Council (FRC)<sup>82</sup>, das zugleich die Einhaltung der Prüfungsstandards überwacht und für ihre Durchsetzung sorgt.<sup>83</sup>

Die daraus resultierende Interessenvielfalt – zusätzlich zu generellen Vorbehalten gegenüber neuen Regelungen<sup>84</sup> – verhindert, dass sich nicht auch ohne Regulierung einheitliche Prüfungsnormen herausbilden.

## 2.2.2 Ziele der Europäischen Union

### 2.2.2.1 Verbesserung der Qualität und Transparenz der Abschlussprüfung

#### 2.2.2.1.1 Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie

Gemäß Art. 3 Abs. 1 des Vertrags über die Europäische Union (EUV) ist es Ziel der Europäischen Union, „den Frieden, ihre Werte und das Wohlergehen ihrer Völker zu fördern“<sup>85</sup>. Dies schließt wirtschaftliche Aspekte ein. Nach Auffassung der EU-Kommission kann Rechtsetzung

---

Finanzmärkte ihre volkswirtschaftliche Funktion erfüllen können, ist zuständig für Europapolitik und koordiniert die deutschen Positionen zur europäischen Wirtschafts- und Währungspolitik. Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) führt die Rechtsaufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer und die Abschlussprüferaufsichtskommission; es hat darüber zu wachen, dass diese ihre Aufgaben im Rahmen der geltenden Gesetze und Satzungen erfüllen (§ 66 WPO).

<sup>77</sup> AFRAC steht für Austrian Financial Reporting and Auditing Committee.

<sup>78</sup> Gemeinsam mit der Kammer der Wirtschaftstreuhänder publiziert das Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer die "Sammlung der Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen des IWP und der KWT"; vgl. *iwp* (2012).

<sup>79</sup> Vgl. *AFRAC* (2012).

<sup>80</sup> *Baker, C. Richard/ Bédard, Jean/ Prat Dit Hauret, Christian* (2008), S. 99. Vgl. auch *CNCC* (2008), S. 12.

<sup>81</sup> Vgl. *Baker, C. Richard/ Bédard, Jean/ Prat Dit Hauret, Christian* (2008), S. 101 ff.

<sup>82</sup> Die Prüfungsstandards wurden früher vom Auditing Practices Board (APB) herausgegeben. Im Juli 2012 wurde das APB abgelöst vom Audit & Assurance Council, das das FRC beim Standardsetting nur noch berät. Vgl. *ICAEW* (2012); *FRC* (2012b).

<sup>83</sup> Vgl. *FRC* (2012).

<sup>84</sup> Vgl. dazu u.a. *Humphrey, Christopher/ Moizer, Peter* (2008), S. 273: „A striking feature of regulatory systems is that existing regulations can tend to be more willingly accepted than proposed new regulation – the latter being seen to be too controversial, risky, one-sided, applicable only in certain circumstances or just generally unproven. It is forgotten that this was just how the regulation in place today were probably once viewed (when initially proposed) [...]“

<sup>85</sup> *EU* (2010), S. 17.

erforderlich sein, um sicherzustellen, dass die Märkte funktionieren, um gleiche Wettbewerbsbedingungen für Unternehmen und Finanzinstitute auf dem Binnenmarkt zu schaffen, um Arbeitnehmer und Verbraucher, die Gesundheit und die Umwelt zu schützen.<sup>86</sup> Die Konkretisierung des abstrakt formulierten übergeordneten Ziels des EUV erfolgt mit Erlass der jeweiligen Rechtsakte.

Die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG („Vierte Richtlinie“) und 83/349/EWG („Siebente Richtlinie“) des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates („Achte Richtlinie“) – kurz: EU-Richtlinie über die Abschlussprüfung (im Folgenden „Abschlussprüferrichtlinie“ genannt) – soll laut EU-Pressemitteilung „gewährleisten, dass sich Investoren und andere interessierte Kreise voll und ganz auf die Korrektheit der geprüften Unternehmensabschlüsse verlassen können, und die EU gegen Unternehmensskandale wappnen, die jüngst Parmalat und Ahold in die Schlagzeile brachten.“<sup>87</sup> Dazu sieht die Richtlinie einen umfangreichen Maßnahmenkatalog vor.<sup>88</sup> U.a. sollen mit der Einführung internationaler Prüfungsstandards die Qualität und Transparenz der Abschlussprüfung verbessert werden.<sup>89</sup>

Was der europäische Gesetzgeber allerdings unter Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung versteht und wie sich dies von der Verbesserung der Transparenz der Abschlussprüfung abgrenzt, bleibt unklar. Ableiten lässt sich lediglich, wer **Nutzníeßer der Regulierung** sein soll. Erwägungsgrund Nr. 9 der Abschlussprüferrichtlinie 2006 nimmt Bezug darauf, dass der Abschlussprüfer im öffentlichen Interesse tätig wird: „Die Funktion eines Abschlussprüfers für das öffentliche Interesse erwächst aus der Tatsache, dass ein breiter Kreis von Personen und Einrichtungen sich auf die Qualität seiner Arbeit verlässt. Eine gute Prüfungsqualität trägt zum ordnungsgemäßen Funktionieren der Märkte bei, indem die Integrität und Effizienz der Abschlüsse erhöht wird.“ Für Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse sieht die EU strengere Anforderungen vor, weil diese Unternehmen wirtschaftlich bedeutend sind und stärker im Blickpunkt der Öffentlichkeit stehen.<sup>90</sup>

Nutzníeßer sind somit all diejenigen, die Abschlüsse nutzen, welche nach den Vorgaben der Vierten und Siebenten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie<sup>91</sup> aufgestellt und geprüft werden müssen. Dieser Kreis ist also bei haftungsbeschränkten Gesellschaften weit zu fassen: Abschlussprüfungen dienen zum Schutz der Interessen von Gesellschaftern, Gläubigern (z.B. Lieferanten, Banken und anderen Kreditinstituten), Rentnern, Arbeitnehmern und der Öffentlichkeit.<sup>92</sup> Davon

<sup>86</sup> Vgl. *EU-Kommission (2009f)*, S. 3.

<sup>87</sup> *EU-Kommission (2004)*. Ein Überblick über Bilanzskandale in Europa findet sich bei *Block, Christian (2011)*, S. 9 ff. und *Herkendell, Anja (2007)*, S. 93 f.

<sup>88</sup> Zu der Entwicklung und den weiteren Inhalten der Abschlussprüferrichtlinie vgl. u.a. *Tiedje, Jürgen (2006)*, S. 593; *Brinkmann, Ralph/ Spieß, Alexander (2006)*, S. 402 ff.; *Humphrey, Christopher/ Moizer, Peter (2008)*, S. 262 ff.

<sup>89</sup> Vgl. *EU-Kommission (2004)*.

<sup>90</sup> Vgl. Erwägungsgrund Nr. 23 der Abschlussprüferrichtlinie 2006.

<sup>91</sup> Diese Vorgaben sind von den EU-Mitgliedstaaten in das jeweilige nationale Recht zu transformieren. In Deutschland z.B. wurden die Vorgaben im Handelsgesetzbuch (HGB) umgesetzt.

<sup>92</sup> Vgl. *EU-Kommission (1996)*, S. 10; *Verheugen, Günter (2012)*, S. 3.

abzugrenzen sind die **Normadressaten** der Abschlussprüferrichtlinie i.S. der aus der Norm Verpflichteten, also Abschlussprüfer, denen die Einhaltung der Prüfungsstandards auferlegt wird.<sup>93</sup>

Bislang regeln die Vierte (78/660/EWG) und Siebente EU-Richtlinie (83/349/EWG) die Rechnungslegung für den Jahres- bzw. Konzernabschluss. Diese beiden Bilanzrichtlinien werden ersetzt durch eine neue Bilanzrichtlinie (2013/34/EU). Diese ist zwar bereits am 20.07.2013 in Kraft getreten, zur Umsetzung in nationales Recht haben die Mitgliedstaaten aber Zeit bis zum 20.07.2015.<sup>94</sup> Deshalb wird in dieser Arbeit häufig auf die älteren Bilanzrichtlinien (im Plural) Bezug genommen, weil sie den aktuellen Transformationsstand widerspiegeln.

### 2.2.2.1.2 Stakeholderbezogene Interpretation der Qualität von Vertrauensgütern

Im Schrifttum gibt es keine einheitliche Definition für Prüfungsqualität.<sup>95</sup> Unter dem Begriff Qualität werden im heutigen Sprachgebrauch sowohl die Beschaffenheit (objektiv) als auch die Güte (subjektiv) subsumiert.<sup>96</sup> Die Vorstellung, was unter Prüfungsqualität zu verstehen ist, unterscheidet sich bei den interessierten Kreisen (*Stakeholder*).<sup>97</sup> Beeinflusst wird diese Vorstellung bspw. dadurch, ob Berührungspunkte zur Abschlussprüfung existieren, was bei einem Aufsichtsorgan als Auftraggeber eher der Fall ist als bei unternehmensexternen Adressaten<sup>98</sup> des Bestätigungsvermerks.<sup>99</sup> Das Schrifttum nennt zahlreiche Faktoren, die sich auf die Prüfungsqualität auswirken.<sup>100</sup>

Bei **Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter** können die Adressaten der Berichterstattung über das Prüfungsergebnis<sup>101</sup> die Qualität auch nach der Nutzung nicht einschätzen.<sup>102</sup> Die Ad-

<sup>93</sup> Angesichts der Schutzfunktion von Prüfungsnormen, auf die am Ende dieses Kapitels eingegangen wird, können Abschlussprüfer z.T. auch als Nutznießer angesehen werden.

<sup>94</sup> Vgl. *Richtlinie 2013/34/EU*, Art. 53.

<sup>95</sup> Vgl. dazu auch *Francis, Jere R. (2011)*, S. 127; *FRC (2007)*, S. 7 (Nr. 1.2); *Richter, Martin (2006)*, S. 41; *Marten, Kai-Uwe (1999)*, S. 121; *Rebhan, Elisabeth (2012)*, S. 144; *IFAC (2013e)*, S. 10.

<sup>96</sup> Vgl. *Köhler, Annette G./Marten, Kai-Uwe (2004)*, S. 11.

<sup>97</sup> Vgl. *IFAC (2011)*, S. 3; *IFAC (2013e)*, S. 17.

<sup>98</sup> Mit „Adressaten“ des Bestätigungsvermerks sind in dieser Arbeit sämtliche Nutzer gemeint (IFAC bezeichnet diese mit „(intended) users“), nicht nur die Empfänger, die als „addressee“ i.S.v. ISA 700.22 in der ersten Zeile des Bestätigungsvermerks genannt sind.

<sup>99</sup> Vgl. *IFAC (2011)*, S. 3; *Ruhnke, Klaus/ Deters, Eric (1997)*, S. 928. Vgl. ferner *Bahr, Andreas (2003)*, S. 236 zum Einfluss von Prüfungserfahrungen der Adressaten bei der Bildung von antizipativen Erwartungen.

<sup>100</sup> Vgl. z.B. *FRC (2007)*, S. 26 ff.; *FRC (2008)*, S. 1 ff. *Francis, Jere R. (2011)*, S. 125 ff., versucht, die in der Literatur genannten Faktoren zu gruppieren. Dabei verwendet er die Kategorien „*Audit Inputs, Audit Processes, Accounting Firms, Audit Industry and Audit Markets, Institutions, Economic Consequences of Audit Outcomes*“. Den Aspekt „*Institutions*“ greift z.B. die Grünbuch-Auswertung auf: Danach spielt die Berufsaufsicht eine bedeutende Rolle bei der Prüfungsqualität; vgl. *EU-Kommission (2011)*, S. 8. Unter der Kategorie „*Institutions*“ fasst *Francis, Jere R. (2011)* auch den institutionellen Rahmen, d.h. das Rechtssystem eines Landes (*case law/ common law* (z.B. England) vs. *civil law/ code law countries* (Kontinentaleuropa)). Denn das Rechtssystem spielt eine bedeutende Rolle dabei, Prüfungsversagen zu definieren. Vgl. *Francis, Jere R. (2011)*, S. 141.

<sup>101</sup> Die Berichterstattung über das Prüfungsergebnis umfasst in erster Linie den Bestätigungsvermerk, der bei gesetzlichen Abschlussprüfungen in der EU nicht nur für den Auftraggeber bestimmt ist, sondern i.d.R. veröffentlicht wird. Daneben gibt es eine umfassendere Berichterstattung (z.B. Prüfungsbericht), die lediglich an den Auftraggeber oder an Unternehmensorgane gerichtet ist.

ressaten können allenfalls (beobachtbare<sup>103</sup>) Indikatoren heranziehen, von denen sie vermuten, dass diese Qualität signalisieren.<sup>104</sup> Die tatsächliche Prüfungsdurchführung ist für den Nutzer des Prüfungsergebnisses eine „Black Box“.<sup>105</sup> Stattdessen lassen sich die **Einflussfaktoren** in Form des „Input“ für die **Black Box** näher betrachten.<sup>106</sup>

Das Ziel der Prüfung, ein vertrauenswürdiges Urteil zu gewinnen,<sup>107</sup> kann nur erreicht werden, wenn der Prüfer über die notwendigen Kenntnisse verfügt.<sup>108</sup> Wie *Francis* zu Recht ausführt, werden Abschlussprüfungen von höherer Qualität sein, wenn sie von kompetenten Prüfern durchgeführt werden.<sup>109</sup> Die Qualität dieser Kenntnisse ist zwar dem Abschlussprüfer bekannt, nicht jedoch den Adressaten und Auftraggebern. Die Regulierung des Berufszugangs durch eine an Leistungsnachweise gekoppelte Zulassungsvoraussetzung<sup>110</sup> ist grundsätzlich geeignet zu vermitteln, dass eine bestimmte Mindestqualifikation vorhanden ist. Durch berufsrechtliche Regelungen wie Fortbildungsverpflichtungen<sup>111</sup> und einer Pflicht zur Teilnahme an einer Qualitätskontrolle,<sup>112</sup> welche die Einhaltung der Berufspflichten berücksichtigt, lässt sich zudem vermitteln, dass die Kenntnisse auch aktualisiert werden.<sup>113</sup> Neben den fachlichen Fähigkeiten und Erfahrungen des Abschlussprüfers ist die Objektivität bei Abgabe des Prüfungsurteils ein weiteres persönliches Qualitätsmerkmal.<sup>114</sup> Dementsprechend konzentriert sich die Regulierung erfahrungsgemäß stark auf Unabhängigkeitsvorschriften.<sup>115</sup>

<sup>102</sup> Vgl. *Hachmeister, Dirk* (2008), S. 61; *Richter, Martin* (2006), S. 38 und 42; *Bahr, Andreas* (2003), S. 237. Laut *Eilifsen, Aasmund/ Willekens, Marleen* (2008), S. 3, gilt dies für sämtliche nicht in die Prüfung Involvierten, einschließlich der Regulatoren.

<sup>103</sup> Nicht beobachtbar wäre bspw. die Motivation des Prüfers; vgl. *Richter, Martin* (2006), S. 43.

<sup>104</sup> Problematisch an diesen (vermeintlichen) Indikatoren ist allerdings, dass sich daran die Prüfungsqualität nicht notwendigerweise festmachen lässt: Häufig weisen die Indikatoren (z.B. fachliche Qualifikation des Prüfers aufgrund eines bestandenen Wirtschaftsprüferexamens) zwar eine ggf. hohe Korrelation zur Prüfungsqualität auf, dies besagt aber nichts über die Kausalität (weil im Einzelfall z.B. spezifische Branchenkenntnisse erforderlich sind). Vgl. *Richter, Martin* (2006), S. 42.

<sup>105</sup> *DeAngelo* definiert „the production of audits in terms of inputs and outputs supplied by the auditor“, vgl. *DeAngelo, Linda Elizabeth* (1981), S. 185. Zur Abschlussprüfung als Informationsverarbeitungsprozess vgl. außerdem *Ruhnke, Klaus* (2000), S. 11.

<sup>106</sup> *Audit Inputs* sind laut *Francis* (a) *Audit Tests* [Anmerkung der Verfasserin dieser Arbeit: i.S.v. zur Verfügung stehenden Prüfungsmethoden] sowie (b) die Mitglieder des Prüfungsteams. Vgl. *Francis, Jere R.* (2011), S. 126 und 134. Als Einflussfaktoren nennt das Schrifttum darüber hinaus u.a. Kenntnisse über relevante Rechnungslegungsnormen, Branchenerfahrung, Ausstattung mit Informations- und Kommunikationstechnologie, etc. Vgl. *Köhler, Annette G./ Marten, Kai-Uwe* (2004), S. 7 und 17 ff.

<sup>107</sup> Vgl. *Leffson, Ulrich* (1988), S. 61. Die Zielsetzung ist im Schrifttum unstrittig, vgl. Geleitwort zu *Marten, Kai-Uwe* (1999).

<sup>108</sup> Vgl. *Leffson, Ulrich* (1988), S. 66.

<sup>109</sup> Vgl. *Francis, Jere R.* (2011), S. 134.

<sup>110</sup> Vgl. Artikel 6 und 7 der Abschlussprüferrichtlinie.

<sup>111</sup> Vgl. Artikel 13 der Abschlussprüferrichtlinie.

<sup>112</sup> Vgl. Artikel 29 der Abschlussprüferrichtlinie.

<sup>113</sup> Vgl. *Hachmeister, Dirk* (2008), S. 58 f.

<sup>114</sup> Das IAASB spricht von „ethical values and mindset“, vgl. *IFAC* (2011), S. 4. Die Objektivität als Ausdruck der inneren Einstellung betont auch die Empfehlung der EU-Kommission 2002/590/EG als ethisches Grundprinzip; vgl. *EU-Kommission* (2002), Nr. A.1.

<sup>115</sup> Denn die Unabhängigkeitsanforderungen werden stellvertretend (als „proxy“) für die Beurteilung von Objektivität und Integrität herangezogen; vgl. *EU-Kommission* (2002), S. 14, Anhang zu 1.

D.h. die **Regeln, nach denen die Prüfungsleistung erbracht wird**, können substitutiv zur Beurteilung der Qualität der Abschlussprüfung herangezogen werden.<sup>116</sup> Daraus lassen sich verschiedene Qualitätsbestimmungen ableiten:

- Grad der Einhaltung von beruflichen und fachlichen Anforderungen durch den Abschlussprüfer (**Prüfungsqualität i.e.S.**) und
- Wahrscheinlichkeit der Fehleraufdeckung (**Prüfungsqualität i.w.S.**).

Zu den Regeln, nach denen die Prüfungsleistung erbracht wird, gehören neben den o.g. Berufsgrundsätzen auch die Standards zur Prüfungsdurchführung. Dementsprechend kann unter Prüfungsqualität verstanden werden, inwieweit bei der Durchführung der Abschlussprüfung berufliche und fachliche Anforderungen eingehalten worden sind (indirekte Beurteilung der Prüfungsqualität). *Francis* sieht dies als eine enge Definition an und bezeichnet sie als erste Annäherung an das Konzept der Prüfungsqualität.<sup>117</sup> Die Definition zielt ausschließlich darauf ab, ob ein Fehlverhalten des Abschlussprüfers vorliegt. Sie erscheint m.E. zweckmäßig für die interne Qualitätssicherung der Praxis, die externe Qualitätskontrolle und Berufsaufsicht. Sie reicht jedoch für Zwecke dieser Arbeit nicht aus. Denn die EU als Normengeber scheint, wie auch die Öffentlichkeit, eine weitere Definition zugrunde zu legen.

Im Schrifttum wird, aufbauend auf der Arbeit von *DeAngelo*, bei der Prüfungsqualität abgestellt

- (1) auf die Fähigkeit des Abschlussprüfers, wesentliche Fehler im Abschluss festzustellen, sowie
- (2) auf seine Bereitschaft, auf der Basis dieser Feststellungen einen angemessenen Vermerk zu erteilen.<sup>118</sup>

Der erste Aspekt hängt von der Kompetenz des Abschlussprüfers und seinem Prüfungsvorgehen ab (seinen Prüfungsverfahren, den gewählten Stichprobenumfängen, etc.) – was wiederum Gegenstand von Prüfungsstandards ist – und kann als Fehleraufdeckungswahrscheinlichkeit definiert werden. Der zweite Aspekt betrifft die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.<sup>119</sup> Da die Unabhängigkeit nicht in fachlichen Standards (wie den ISA), sondern separat in beruflichen bzw. ethischen Normen geregelt wird, kann dieser Aspekt für Zwecke dieser Arbeit außer Acht gelassen werden.<sup>120</sup>

Regulierungsbedarf wird im Schrifttum dann gesehen, wenn die Aufdeckungswahrscheinlichkeit ein so niedriges Niveau erreicht hat, dass von „*audit failure*“ (**Prüfungsversagen**) ausgegangen wird. In der Öffentlichkeit wird ein Versagen der Prüfung wahrgenommen, wenn der Abschlussprüfer zu einem falschen Prüfungsurteil im Bestätigungsvermerk gelangt, d.h. wenn er den Abschluss des zu prüfenden Unternehmens als ordnungsgemäß testiert, obwohl dieser wesent-

<sup>116</sup> Vgl. *Hachmeister, Dirk* (2008), S. 61.

<sup>117</sup> Vgl. *Francis, Jere R.* (2004), S. 346.

<sup>118</sup> Vgl. *DeAngelo, Linda Elizabeth* (1981), S. 186: „The quality of audit services is defined to be the market-assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client's accounting system, and (b) report the breach“; vgl. auch *Eilifsen, Aasmund/ Willekens, Marleen* (2008), S. 3.

<sup>119</sup> Vgl. *DeAngelo, Linda Elizabeth* (1981), S. 186.

<sup>120</sup> Allerdings findet sich in den ISA eine Vermischung der beiden Aspekte, vgl. Kapitel 4.3.3.7.2 in dieser Arbeit zur übergreifenden Zielsetzung des ISA 200.

liche falsche Darstellungen enthält.<sup>121</sup> Dies entspricht dem Konzept des Prüfungsrisikos, das den ISA zugrunde liegt und das in Kapitel 3.1 dieser Arbeit behandelt wird.

Allerdings ist ein falsches Testat im Einzelfall nicht immer auf ein Fehlverhalten des Prüfers zurückzuführen. Es kann sein, dass trotz guter Prüfungsstandards und obwohl der Abschlussprüfer ordnungsgemäß vorgegangen ist, Fehler in der Rechnungslegung unentdeckt bleiben. Dies liegt daran, dass beim risikoorientierten Prüfungsansatz und dem Konzept der hinreichenden Sicherheit immer ein Restrisiko verbleibt. Das Prüfungsrisiko auf Null zu reduzieren, wäre nicht nur unwirtschaftlich, sondern sogar unmöglich.<sup>122</sup> Für die Annahme eines systematischen Prüfungsversagens in der Praxis scheint es bislang an Nachweisen zu mangeln.<sup>123</sup>

Wie *Francis* zu Recht ausführt, spiegelt sich in der Dichotomie Prüfungsversagen/ Kein Prüfungsversagen eine eher juristische Sichtweise wider.<sup>124</sup> Theoretisch ist die **Aufdeckungswahrscheinlichkeit** aber ein **stetiges Merkmal**, so dass sich die Prüfungsqualität auf einer Kardinalskala mit einer Bandbreite von sehr niedrig bis sehr hoch darstellen lässt.<sup>125</sup>

Verbesserung der Prüfungsqualität kann gleichgesetzt werden mit dem Wunsch, die Fehleraufdeckungswahrscheinlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung zu erhöhen.<sup>126</sup> Das Ziel einer Verbesserung der Qualität in der EU kann auch darin bestehen, Gleichwertigkeit der Prüfungsqualität in allen Mitgliedstaaten herzustellen.<sup>127</sup> Dementsprechend stellt Erwägungsgrund Nr. 5 der Abschlussprüferrichtlinie 2006 auf eine **Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf hohem Niveau** ab.<sup>128</sup> Der Effekt, die Fehleraufdeckungswahrscheinlichkeit zu erhöhen, kann dabei von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat variieren, je nachdem, wie effektiv die zuvor genutzten Prüfungsstandards waren.

Neuere Ansätze in der Literatur (wie z.B. *Francis, Jere R. (2011)*) und das IAASB gehen dazu über, Faktoren bzw. Determinanten der Prüfungsqualität zusammenzustellen und diese zu gruppieren. Dabei klassifiziert beispielsweise *Francis* den Prüfungsprozess nicht als Inputfaktor, sondern als eigenständige Determinante. Für Zwecke dieser Arbeit, insb. zur Untersuchung des Begriffsverständnisses der EU-Kommission, ergibt sich daraus kein weiterer Erkenntnisgewinn.

<sup>121</sup> Vgl. *Francis, Jere R. (2004)*, S. 346; *Eilifsen, Aasmund/ Willekens, Marleen (2008)*, S. 3; *Humphrey, Christopher/ Moizer, Peter (2008)*, S. 266 ff., zur *market failure theory (public interest theory)*.

<sup>122</sup> Vgl. u.a. *Eilifsen, Aasmund/ Willekens, Marleen (2008)*, S. 3. Auf den Aspekt der einer Abschlussprüfung innewohnenden Grenzen wird in Kapitel 3.1 in dieser Arbeit eingegangen.

<sup>123</sup> Vgl. *EU-Parlament (2011)*, S. 2, Nr. 2; *Verheugen, Günter (2012)*, S. 3 f.; *Francis, Jere R. (2011)*, S. 127 f.; Untersuchung des Finanzausschusses (Treasury-Committee) des britischen Unterhauses von 2009 m.w.N. vgl. *House of Commons – Treasury Committee (2009)*, S. 77; *Eilifsen, Aasmund/ Willekens, Marleen (2008)*, S. 3; *DeFond, Mark L./ Francis, Jere R. (2005)*, S. 5 f.; *Francis, Jere R. (2004)*, S. 362 (Auswertung empirischer Forschungsarbeiten der vergangenen 25 Jahre, allerdings mit Schwerpunkt USA).

<sup>124</sup> Vgl. Fn. 100 in dieser Arbeit und *Francis, Jere R. (2011)*, S. 127.

<sup>125</sup> Bei *Francis, Jere R. (2011)*, S. 129, als „continuum“ bezeichnet. Mangels Quantifizierbarkeit nutzt das Schrifttum für Prüfungsqualität oft auch ein diskretes, ordinal skaliertes Kriterium (z.B. schlecht/ mäßig/ gut); vgl. z.B. *Köhler, Annette G./ Marten, Kai-Uwe (2004)*, S.13.

<sup>126</sup> Im Grünbuch wird zumindest angedeutet (wenn auch in einem anderen Zusammenhang), dass das Risiko falscher Darstellungen vermindert werden soll. Vgl. *EU-Kommission (2010d)*, S. 3.

<sup>127</sup> Zum aus dem EG-Vertrag abgeleiteten Harmonisierungsgebot vgl. *Biener, Herbert (1997)*, S. 650 f.

<sup>128</sup> D.h. eine weitreichende, wenn auch nicht vollständige Harmonisierung zwischen den Mitgliedstaaten.



Die Regulierungsmaßnahmen richten sich aufgrund der Vertrauensgütereigenschaft von Abschlussprüfungen naturgemäß auf die Einflussfaktoren der Prüfungsqualität und damit auf die Regeln, nach denen die Prüfungsleistung erbracht wird. Neu ist, dass die EU-Regulierung nicht nur auf die Rahmenbedingungen für die Organisation des Berufsstands der Abschlussprüfer abzielt, sondern auf die methodische Umsetzung der Abschlussprüfung (Prüfungsmethodik) und damit auf den Prüfungsprozess bzw. die Durchführung der Abschlussprüfung im Detail.

### 2.2.2.1.3 Abgrenzung der EU-Begriffe Qualität und Transparenz und Bezug zur Erwartungslücke

Die EU-Kommission verwendet mit „Qualität“ und „Transparenz“ verschiedene Begriffe. Beide Konzepte beziehen sich auf Erwartungen und Wahrnehmungen.<sup>129</sup> Die beiden Begriffe kennzeichnen aber **unterschiedliche Blickwinkel** bezogen auf die Verbesserung der Abschlussprüfung. Während die EU-Kommission mit dem Begriff der Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung m.E. signalisiert, dass die Prüfungsnormen verändert werden sollen, zielt die Verbesserung der Transparenz der Abschlussprüfung darauf ab, die Erwartungen oder Wahrnehmungen der Stakeholder zu verändern.

Hier werden verschiedene Aspekte der vielfach in der Literatur diskutierten Erwartungslücke berührt. Das nationale wie internationale Phänomen<sup>130</sup> der **Erwartungslücke** kennzeichnet das Auseinanderklaffen zwischen erwarteter und tatsächlicher (bzw. wahrgenommener) Aussagekraft der Abschlussprüfung.<sup>131</sup> In Abhängigkeit der jeweiligen Interessenlage entwickelt jeder Stakeholder ein individuelles Informationsbedürfnis und leitet daraus seine Erwartungen an die Abschlussprüfung ab.<sup>132</sup> Aufgrund der subjektiven Komponente des Qualitätsverständnisses<sup>133</sup> kann die Erwartungslücke von Stakeholder(kreis) zu Stakeholder(kreis) unterschiedlich groß sein.<sup>134</sup> Die Existenz der Erwartungslücke ist empirisch belegt.<sup>135</sup>

Abb. 3 illustriert die einzelnen Aspekte der Erwartungslücke.<sup>136</sup> Ursachen für die Erwartungslücke können in tatsächlichen Fehlleistungen des Abschlussprüfers wie einer unzureichenden

<sup>129</sup> Vgl. *Bahr, Andreas (2003)*, S. 62 f. sowie die obigen Ausführungen zur Vertrauensgütereigenschaft in diesem Kapitel. Beim nachfrageorientierten Qualitätsbegriff werden Erwartungen und Wahrnehmungen der Adressaten gegenübergestellt; vgl. *Bahr, Andreas (2003)*, S. 100.

<sup>130</sup> Vgl. *Bahr, Andreas (2003)*, S. 91 ff.; *Marten, Kai-Uwe/ Köhler, Annette G. (2002)*, S. 704.

<sup>131</sup> *Liggio, Carl D. (1974)*, S. 28, der den Begriff der Erwartungslücke prägte, stellte noch auf die Diskrepanz der öffentlichen Erwartungen zur tatsächlichen Aufgabenerfüllung ab. Mittlerweile wird die Definition im Schrifttum zum Teil auf die wahrgenommene Aufgabenerfüllung ausgedehnt. Einen Überblick über die variierenden Begriffsbestimmungen für die Erwartungslücke enthält *Bahr, Andreas (2003)*, S. 14 f., 96 ff., 231 und 245 ff.

<sup>132</sup> Vgl. *Marten, Kai-Uwe/ Köhler, Annette G. (2002)*, S. 703 f.

<sup>133</sup> Die Subjektivität im Verständnis von Prüfungsqualität lässt sich empirisch untermauern; vgl. dazu *Köhler, Annette G./ Marten, Kai-Uwe (2004)*, S. 20; *Marten, Kai-Uwe (1999)*, S. 88 ff.

<sup>134</sup> *Ruhnke, Klaus/ Deters, Eric (1997)*, S. 925, sprechen von „gruppenbezogenen Erwartungslücken“.

<sup>135</sup> Vgl. *Marten, Kai-Uwe/ Köhler, Annette G. (2002)*, S. 707, m.w.N. für z.B. Großbritannien, Spanien, Dänemark; *Ruhnke, Klaus/ Deters, Eric (1997)*, S. 928 f. m.w.N. für Neuseeland, Deutschland; *Rebhan, Elisabeth (2012)*, S. 150 f., für Österreich.

<sup>136</sup> Mögliche Bezugspunkte sind: wahrgenommene Aufgabenerfüllung bzw. Prüferleistung [nicht in Abb. 3 berücksichtigt], tatsächliche Aufgabenerfüllung, normenkonforme Aufgabenerfüllung (rechtliche Anforderungen), angemessene/ berechnete öffentliche Erwartungen, unangemessene/ überzogene öffentliche Erwartungen.

Prüfungsdurchführung (Prüferversagen) oder in Regelungslücken im Bereich der Prüfung (Normenversagen) liegen; beide Aspekte sind mit Überlegungen zur Verbesserung der Prüfungsqualität i.S.v. Kapitel 2.2.2.1.2 abgedeckt. Daneben kann es sein, dass von der Öffentlichkeit die Aussagekraft der Rechnungslegung überschätzt wird.<sup>137</sup>

Eine bedeutende Komponente der Erwartungslücke besteht in der unzutreffenden Einordnung der Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers.<sup>138</sup> Z.B. führen Abschlussprüfungen entgegen den Erwartungen der breiten Öffentlichkeit nicht zu einem Gütesiegel für das Geschäftsmodell oder für den wirtschaftlichen Fortbestand des geprüften Unternehmens, zu Aussagen über dessen potenzielle Entwicklungstendenzen oder zu einer Beurteilung der Geschäftsführung im Hinblick auf deren Kompetenz und Vertrauenswürdigkeit oder der Qualität von Managemententscheidungen. Sie bieten auch keine Gewähr für die finanzielle Solidität des geprüften Unternehmens und decken nicht gezielt Unterschlagungen auf.<sup>139</sup> Die **Realitäts- oder Kenntnislücke**<sup>140</sup> umfasst ungerechtfertigte bzw. unrealistische Erwartungen der Öffentlichkeit (Öffentlichkeitsversagen). Der Grund kann in der Unkenntnis der gesetzlichen Normen liegen<sup>141</sup> oder daran, dass normative Erwartungen z.B. Kosten-Nutzen-Erwägungen (welche Kosten rechtfertigen den Nutzen?) oder Möglichkeiten und inhärente Grenzen einer Abschlussprüfung<sup>142</sup> nicht berücksichtigen. Neben technischen gibt es auch rollenspezifische Grenzen (z.B. Abgrenzung von Verantwortlichkeiten des Managements der zu prüfenden Gesellschaft vs. Verständnis der Prüferrolle).<sup>143</sup>

Die Realitäts-/ Kenntnislücke kann abgebaut werden, indem z.B. die Grenzen einer Abschlussprüfung kommuniziert werden. Das EU-Ziel, die Transparenz der Abschlussprüfung zu verbessern, zielt auf die **Information und Aufklärung der Öffentlichkeit** ab, d.h. auf die Beeinflussung der normativen und antizipativen Erwartungen. Dabei kommt zum Tragen, dass die ISA als Informationsinstrument nicht nur für den sachverständigen Anwender formuliert sind und zudem für jedermann zugänglich im Internet auf der IFAC-Website eingesehen werden können.

<sup>137</sup> *Liggio, Carl D. (1974)*, S. 29, problematisiert, dass der Abschluss oft nicht als akkumulierte Schätzung und Annäherung an das tatsächliche Bild der VFE-Lage begriffen wird, sondern die absolute „Richtigkeit“ des Zahlenwerks unterstellt wird. Auch *EU-Kommission (1996)*, Nr. 3.8 ff. geht auf falsche Vorstellungen zur Rechnungslegung ein: Nr. 3.10 in der englischen Fassung besagt: „[...] financial statements cannot be "accurate" in the sense that there is only one set of figures that correctly expresses the results of a company's operations and its financial status [...]“.

<sup>138</sup> Vgl. *Bahr, Andreas (2003)*, S. 41.

<sup>139</sup> Vgl. *Herkendell, Anja (2007)*, S. 246; *Bahr, Andreas (2003)*, S. 41; *Marten, Kai-Uwe/ Köhler, Annette G. (2002)*, S. 703; *Ruhnke, Klaus/ Deters, Eric (1997)*, S. 935 f.; *EU-Kommission (1996)*, S. 12. Beispiele für angeführte Gründe bei Rechtsstreitigkeiten, in denen sich die Erwartungslücke manifestiert, vgl. *Liggio, Carl D. (1974)*, S. 31 f.

<sup>140</sup> Vgl. *Herkendell, Anja (2007)*, S. 115 und *Bahr, Andreas (2003)*, S. 41.

<sup>141</sup> Laut *Bahr, Andreas (2003)*, S. 236, beeinflussen die Kenntnisse von Prüfungsnormen der Adressaten ihre antizipativen Erwartungen; empirische Untersuchungen würden zeigen, dass besonders jene Adressatengruppen mit nur geringen Kenntnissen hohe Erwartungen an die Abschlussprüfung richten. Vgl. *Bahr, Andreas (2003)*, S. 236.

<sup>142</sup> Darauf wird in Kapitel 3.1.1 eingegangen.

<sup>143</sup> Vgl. *Bahr, Andreas (2003)*, S. 236 f.

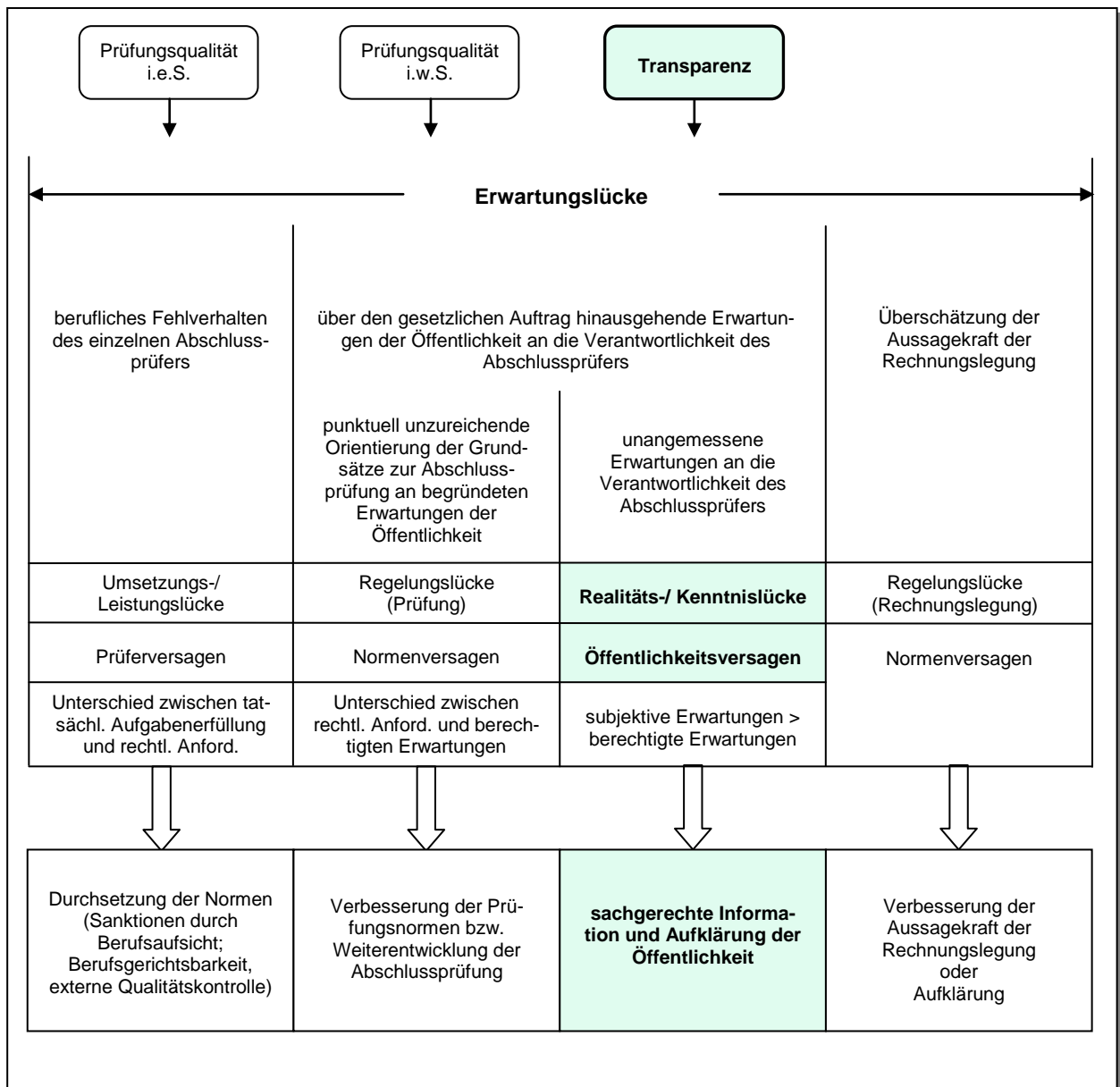


Abb. 3: Bezug der EU-Ziele Qualität und Transparenz der Abschlussprüfung zu Aspekten der Erwartungslücke

Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an diverse Quellen im Schrifttum<sup>144</sup>

Auch die Vereinheitlichung der anzuwendenden Prüfungsstandards durch die Pflicht, europaweit die ISA anzuwenden, dient der Transparenz. Ohne eine solche Harmonisierung wäre es für einen Stakeholder kaum praktikabel, sich neben den eigenen nationalen Vorschriften zur Abschlussprüfung auch noch mit denen anderer EU-Mitgliedstaaten zu befassen. So weiß aber bspw. ein Unternehmen, das Geschäftspartner in anderen Mitgliedstaaten beliefert und sich auf veröffentlichte Rechnungslegungsinformationen verlassen will, dass diese nach denselben Prüfungsnormen geprüft werden. Dasselbe gilt für einen Arbeitnehmer, der unter Nutzung der Ar-

<sup>144</sup> Zur Erwartungslücke vgl. Orth, Christian (2000), S. 50 ff.; IDW/ F.A.Z.-Institut [Hrsg.] (2002), S. 50; Marten, Kai-Uwe/ Köhler, Annette G. (2002), S. 704; Bahr, Andreas (2003), S. 11, 231, 245; Herkendell, Anja (2007), S. 115, Ruhnke, Klaus/ Deters, Eric (1997), S. 926.

beitnehmerfreizügigkeit des Art. 45 AEUV<sup>145</sup> eine Beschäftigung bei einem Unternehmen in einem anderen EU-Mitgliedstaat aufnimmt. *Lück/ Bungartz/ Henke* stellten 2002 die Zunahme grenzüberschreitender Tätigkeiten fest (d.h. auch mittelgroße Unternehmen gehen verstärkt dazu über, Produkte und Leistungen im Ausland anzubieten oder herzustellen) und leiten daraus ab, dass der Globalisierung auch die Internationalisierung der Rechnungslegung und ihrer Prüfung folgen muss.<sup>146</sup>

Die Idee, durch die Vereinheitlichung der Abschlussprüfung die Erwartungslücke (laut EU-Kommission die „sehr schädliche Kluft zwischen Realität und Erwartungshaltung“<sup>147</sup>) zu reduzieren, ist nicht neu. Bereits ein Grünbuch der EU-Kommission aus dem Jahre 1996 hatte diesen Gedanken aufgegriffen und angeregt, dass darüber nachgedacht werden sollte, in welchem Ausmaß die bestehenden *International Standards on Auditing* Ausgangspunkt für eine allgemeine Definition der Pflichtprüfung sein können. Außerdem ist die Gefahr gesehen worden, dass Abschlüsse europäischer Unternehmen auf internationalen Kapitalmärkten nicht akzeptiert werden, wenn sie nicht entsprechend den als weltweit anerkannt geltenden Prüfungsgrundsätzen der IFAC geprüft wurden.<sup>148</sup>

Abb. 3 berücksichtigt nicht die **Wahrnehmungslücke**, d.h. die Diskrepanz zwischen der tatsächlichen und wahrgenommenen Aufgabenerfüllung, die je nach Begriffsbestimmung im Schrifttum zum Teil zu der Erwartungslücke gerechnet wird.<sup>149</sup> Für Zwecke dieser Arbeit ist dieser Aspekt bereits über die beobachtbaren Indikatoren der Prüfungsqualität berücksichtigt – zumindest für den Input. Daneben wird die vom Abschlussprüfer tatsächlich erbrachte Leistung möglicherweise von den Adressaten nur teilweise wahrgenommen oder falsch interpretiert, weil Prüfungsergebnisse unzureichend kommuniziert werden.<sup>150</sup> Dazu wird im Schrifttum der **Informationsgehalt des Bestätigungsvermerks** betrachtet.<sup>151</sup> Da die vorliegende Arbeit sich jedoch auf die Frage beschränken soll, ob sich die ISA für eine Übernahme in europäisches Recht eignen, werden Überlegungen der EU-Kommission, über die Anforderungen der ISA an die Berichterstattung im Bestätigungsvermerk – dem Output der Prüfung – hinaus zusätzliche Anforderungen an die Darstellung der Prüfungsergebnisse zu stellen, in dieser Arbeit nicht betrachtet. Dies gilt auch für Überlegungen, die Berichterstattung ggf. in Abhängigkeit der Adressatenkreise abzustufen.

Sofern die EU-Kommission außerdem beabsichtigen sollte, die Rolle der Abschlussprüfung eher den Erwartungen der Stakeholder anzugleichen mit dem Ziel, den **Wert der Abschlussprüfung** zu erhöhen,<sup>152</sup> lässt sich dies nicht mehr unter dem Ziel „Transparenz“ fassen. Eine Neu-

---

<sup>145</sup> Vgl. *EU* (2010).

<sup>146</sup> Vgl. *Lück, Wolfgang/ Bungartz, Oliver/ Henke, Michael* (2002), S. 1086.

<sup>147</sup> *EU-Kommission* (1996), S. 19, Rz. 3.36.

<sup>148</sup> Vgl. *EU-Kommission* (1996), S. 19 (Rz. 3.36 und 3.37) und S. 8 (Rz. 2.10). Ebenso: *EU-Kommission* (1998), Nr. 1.3 f. und Nr. 3.7.

<sup>149</sup> Vgl. *Bahr, Andreas* (2003), S. 99.

<sup>150</sup> Vgl. *Marten, Kai-Uwe/ Köhler, Annette G.* (2002), S. 705.

<sup>151</sup> Vgl. Überblick bei *Francis, Jere R.* (2011), S. 143 f.

<sup>152</sup> Vgl. *EU-Kommission* (2011), S. 6. Z.B. Ausweitung der Prüfungsmaßstäbe um Wirtschaftlichkeitsbeurteilung; vgl. *Velte, Patrick/ Sepetauz, Karsten* (2010), S. 844.

definierung der Rolle des Abschlussprüfers geht einher mit einer Erweiterung des Zwecks und Gegenstands der Abschlussprüfung.<sup>153</sup>

#### 2.2.2.1.4 Vergleich mit den Funktionen von Prüfungsnormen laut der Prüfungslehre

Die akademische Literatur sieht die Funktion von Prüfungsnormen primär in der Steuerung des Verhaltens der Prüfer, indem sie z.B. bestimmte Handlungen vorschreiben oder verbieten (präskriptive Funktion).<sup>154</sup> Die neben dieser Lenkungsfunktion in Kapitel 2.2.1 genannte Ordnungsfunktion<sup>155</sup> gliedert das Schrifttum weiter auf:

- Deskriptive Funktion: Prüfungsnormen informieren über Art und Umfang der Prüfung und unterstützen dabei die Empfänger des Prüfungsergebnisses, es sachgerecht zu interpretieren.<sup>156</sup>
- Standardisierungsfunktion: Prüfungsnormen tragen gleichzeitig dazu bei, dass die geprüften Abschlussinformationen hinsichtlich ihrer Glaubwürdigkeit vergleichbar sind.<sup>157</sup>
- Prophylaktische Funktion: Indem die Aufsteller durch die Prüfungsnormen Kenntnis über die Prüfung erlangen, lassen sich durch die normeninduzierte Abschreckung Fehler in der Rechnungslegung teilweise von vorn herein vermeiden.<sup>158</sup>
- Schutzfunktion: Prüfungsnormen stärken außerdem in Konfliktfällen die Stellung des Prüfers gegenüber dem Mandanten.<sup>159</sup> Dies gilt außerdem gegenüber Regulatoren bzw. Aufsichtsinstanzen (z.B. im Rahmen der Qualitätskontrolle) oder bei Haftungsfragen vor Gericht, wenn Prüfer ihr Handeln mit Regeln begründen können.

Diese Funktionen decken sich im Wesentlichen mit den EU-Zielen: Die Lenkungs-, Standardisierungsfunktion, prophylaktische sowie Schutzfunktion berühren m.E. die Verbesserung (einschließlich Harmonisierung) der Prüfungsqualität. Die deskriptive Funktion dient der Verbesserung der Transparenz: Auswirkungen ergeben sich nicht nur auf die Wahrnehmungslücke, sondern auch auf die Realitäts-/ Kenntnislücke.

#### 2.2.2.2 Politik der besseren Rechtsetzung

Die EU-Organe haben sich verpflichtet, eine bessere Rechtsetzung anzustreben und bei der Abfassung von Normtexten legistische Grundsätze anzuwenden.<sup>160</sup> Bei legislativen Grundsätzen handelt es sich um „praktische Kriterien oder Postulate, die herangezogen werden können,

<sup>153</sup> Zur Grünbuch-Konsultation vgl. *EU-Kommission* (2011), S. 6 ff.

<sup>154</sup> Vgl. *Ruhnke, Klaus* (2006b), S. 626; *Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus* (2007), S. 80; *Hachmeister, Dirk* (2008), S. 60; *Buchner, Robert* (1991), S. 74. Dies deckt sich mit der Intention der EU; vgl. *Tiedje, Jürgen* (2006), S. 597.

<sup>155</sup> Siehe auch *Ruhnke, Klaus/ Deters, Eric* (1997), S. 924.

<sup>156</sup> Vgl. *Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus* (2007), S. 80; *Ruhnke, Klaus* (2006b), S. 626; *Buchner, Robert* (1991), S. 74; ferner *Hachmeister, Dirk* (2008), S. 61.

<sup>157</sup> Vgl. *Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus* (2007), S. 80; *Ruhnke, Klaus* (2006b), S. 626.

<sup>158</sup> Vgl. *Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus* (2007), S. 80; *Ruhnke, Klaus* (2006b), S. 626.

<sup>159</sup> Vgl. *Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus* (2007), S. 81; *Ruhnke, Klaus* (2006b), S. 626.

<sup>160</sup> Zur Politik der besseren Rechtsetzung vgl. u.a. *EU* (2003), *EU-Kommission* (2006) sowie den Mandelkern-Bericht (*Bundesregierung* (2002)).

um besser zu beurteilen, ob und wie der Staat regulierend auf die Gesellschaft einwirken soll.“<sup>161</sup> Sie sind nicht notwendigerweise rechtlich verankert.

Bereits auf dem Europäischen Rat von Edinburgh 1992 wurde auf höchster politischer Ebene anerkannt, dass die Rechtsakte der Gemeinschaft unter Berücksichtigung bestimmter legislativer Grundsätze klarer und einfacher gestaltet werden müssen. Danach gab es verschiedene Maßnahmen; u.a. haben das Europäische Parlament, der Rat und die Kommission als die drei an der Erstellung von Gemeinschaftsrechtsakten beteiligten Organe in einer interinstitutionellen Vereinbarung gemeinsame Leitlinien für die redaktionelle Qualität der gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften festgelegt.<sup>162</sup> Unter den Schlagworten „*Better Regulation*“ (bzw. der neueren Terminologie „*Smart Regulation*“<sup>163</sup>) sowie „*Simplification*“ propagiert die EU-Kommission als erste Instanz des europäischen Rechtsetzungsprozesses, dass sie ihrer Aufgabe, die Qualität künftiger sowie bestehender Normen zu verbessern, höchste Priorität einräumt.<sup>164</sup>

In der Kommentierung zum EUV wird die Qualität der Rechtsetzung als Grundvoraussetzung für die Funktionsfähigkeit der Gemeinschaftsrechtsordnung beschrieben. Dementsprechend trage die EU-Kommission gemeinsam mit dem EU-Gesetzgeber Verantwortung dafür, dass die Prinzipien der besseren Rechtsetzung Wirkung entfalten.<sup>165</sup>

Der Mandelkern-Bericht<sup>166</sup> betont, dass die Verbesserung der Qualität der Rechtsetzung durch Einhaltung formaler legislativer Kriterien hauptsächlich der Legitimierungs-/ Integrationsfunktion sowie der Ordnungsfunktion zuträglich ist:

„Die Verbesserung der Qualität in der Rechtsetzung ist ein öffentliches Gut an sich. Dies zu erreichen erhöht die Glaubwürdigkeit politischen Handelns; es trägt zum Wohle der Bürger, der Wirtschaft wie auch der anderen Beteiligten bei. Eine hochwertige Normsetzung verhindert, dass Unternehmen, Bürgern und öffentlichen Verwaltungen unnötige Lasten auferlegt werden, die sie in beträchtlichem Ausmaß Zeit und Geld kosten. Sie trägt dazu bei, Schäden für die Wettbewerbsfähigkeit von Firmen (insbesondere kleine und mittlere Unternehmen) – bedingt durch höhere Kosten und Marktverzerrungen – abzuwenden.“<sup>167</sup>

Die EU-Kommission beschreibt das Recht als ein Mittel, um Politik umzusetzen und die Erwartungen der Bürger zu erfüllen. Werden Rechtsvorschriften erlassen, streben die Normengeber „nach optimalen Lösungen: Sie wollen die richtigen Instrumente einsetzen, einen möglichst großen Nutzen erzielen und die negativen Auswirkungen auf ein Mindestmaß beschränken“<sup>168, 169</sup>.

<sup>161</sup> Mader, Luzius (2004), S. 138.

<sup>162</sup> Vgl. EU (1998); zur Historie vgl. EU (2008), S. 5, und Voermans, Wim (2011), S. 49 f.

<sup>163</sup> Vgl. EU-Kommission (2010).

<sup>164</sup> Vgl. EU-Kommission (2006), S. 5, 16; EU (2003), S. 4; EU-Kommission (2007), S. 2.

<sup>165</sup> Vgl. Schwarze, Jürgen [Hrsg.] (2012), Rz. 14 zu Art. 17 EUV, S. 229.

<sup>166</sup> Es handelt sich um den im November 2001 vorgelegten Abschlussbericht einer Expertengruppe aus Vertretern der Mitgliedstaaten und der EU-Kommission unter Vorsitz von Dieudonné Mandelkern („Mandelkern Group on Better Regulation“), der Empfehlungen für die EU sowie für die Mitgliedstaaten zur Verbesserung der Rechtsetzung enthält.

<sup>167</sup> Deutsche Übersetzung des Mandelkern-Berichts: Bundesregierung (2002), S. 9.

<sup>168</sup> EU-Kommission (2006), S. 5.

Zu diesen negativen Auswirkungen gehören die Kosten, die Rechtsetzung für Unternehmen, Behörden und Bürger verursacht.<sup>170</sup>

Im Grünbuch zur Abschlussprüfung hebt die EU-Kommission ausdrücklich hervor, dass alle Maßnahmen, die sie im Nachgang zu dieser Konsultation möglicherweise vorschlägt, auf Übereinstimmung mit den Grundsätzen einer besseren Rechtsetzung hin überprüft und einer Kosten-Nutzen-Analyse sowie einer Folgenabschätzung unterzogen werden.<sup>171</sup>

### 2.2.2.3 Gewährleistung einer verhältnismäßigen Anwendbarkeit der Vorschriften auf KMU

Der Mittelstand – definiert als kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) bis 250 Beschäftigte – macht einen großen Teil der europäischen Wirtschaft aus: 23 Millionen Unternehmen, die 99% des gesamten Unternehmensbestands und annähernd 75 Millionen Arbeitsplätze stellen, in manchen Branchen mit einem Beschäftigungsanteil bis zu 80%.<sup>172</sup> Aufgrund der Schlüsselrolle des Mittelstands in der europäischen Wirtschaft hat sich die EU-Kommission dem Ziel verschrieben, die Anliegen der KMU besonders zu berücksichtigen. Sie führt an, dass KMU unverhältnismäßig stärker unter rechtlichen und administrativen Belastungen leiden als Großunternehmen, was ihre Wettbewerbsfähigkeit und die Schaffung von Arbeitsplätzen beeinträchtigen kann.<sup>173</sup>

Seit 2005 soll der **Grundsatz „Vorfahrt für KMU“** („*Think Small First*“) allen Bereichen der EU-Politik vorangestellt werden. Dieses Prinzip wird mit dem **Small Business Act** 2008 nochmals aufgegriffen und fest in der EU-Politik verankert. Die für die Initiative gewählte Bezeichnung „Act“ [Gesetz] steht symbolhaft für den politischen Willen, die zentrale Rolle der KMU für die Wirtschaft der EU anzuerkennen und erstmals einen umfassenden politischen Rahmen für die EU und ihre Mitgliedstaaten zu schaffen.<sup>174</sup>

Nach diesem Grundsatz ist sicherzustellen, dass die **Interessen der KMU bei der Normensetzung** in angemessener und systematischer Weise Berücksichtigung finden. Bei der Identifikation entsprechender Maßnahmen soll besondere Aufmerksamkeit darauf verwendet werden, dass die Regelung proportional zu den Hauptzielen ist – unter sozialen, umweltbezogenen und ökonomischen Aspekten.<sup>175</sup> Dies gilt vorzugsweise für sehr kleine Unternehmen wie Mikro- bzw. Kleinstunternehmen.<sup>176</sup> Ab dem Jahre 2012 führt die EU-Kommission eine Beweislastumkehr

<sup>169</sup> Damit scheint sich die EU-Kommission am ökonomischen Prinzip in der Ausprägung des Optimumprinzips (möglichst günstiges Verhältnis zwischen Output und Input) zu orientieren; zu den Ausprägungen des ökonomischen Prinzips vgl. *Wöhe, Günter/ Döring, Ulrich (2010)*, S. 34.

<sup>170</sup> Vgl. *EU-Kommission (2009f)*, S. 3.

<sup>171</sup> Vgl. *EU-Kommission (2010d)*, S. 6.

<sup>172</sup> Vgl. *EU-Kommission (2005)*, S. 3.

<sup>173</sup> Vgl. *EU-Kommission (2005)*, S. 5, 9 und 13. Laut *EU-Kommission (2008c)*, S. 7, entstehen schätzungsweise für eine Regulierungsmaßnahme bei KMU im Durchschnitt 10-mal so hohe Kosten pro Mitarbeiter wie bei Großunternehmen. Umfrageergebnisse bei KMP enthält *IFAC (2012)*, S. 5 f.

<sup>174</sup> Vgl. *EU-Kommission (2008c)*, S. 3 f.; *EU-Kommission (2011e)*.

<sup>175</sup> Vgl. *EU-Kommission (2005)*, S. 8 f.

<sup>176</sup> Vgl. *EU-Kommission (2011f)*. Auf die Begriffsbestimmung zu KMU einschließlich Mikrounternehmen wird in Kapitel 2.3 in dieser Arbeit näher eingegangen.

ein: Kleinunternehmen werden grundsätzlich bei neuen EU-Gesetzesentwürfen vom Anwendungsbereich ausgenommen, es sei denn, es lässt sich darlegen, dass es verhältnismäßig ist, sie einzubeziehen.<sup>177</sup>

Gegenstand des 2007 begonnenen Aktionsprogramms zur Verringerung der Verwaltungslasten in der Europäischen Union waren u.a. die gesellschaftsrechtlichen Anforderungen der Vierten Richtlinie,<sup>178</sup> die auch die Pflicht zur Abschlussprüfung<sup>179</sup> regelt. Art. 51 Abs. 2 der Vierten Richtlinie erlaubt es den Mitgliedstaaten bereits, kleine Unternehmen von der Pflicht zur gesetzlichen Abschlussprüfung auszunehmen. Ihr Ziel, KMU darüber hinaus zu entlasten, kann die EU grundsätzlich auf verschiedenen Wegen erreichen.

Machen EU-Mitgliedstaaten (wie Deutschland<sup>180</sup> oder seit 2004 Großbritannien<sup>181</sup>) von der Befreiungsmöglichkeit des Art. 51 Abs. 2 der Vierten Richtlinie Gebrauch, fallen mit der Anhebung der Schwellenwerte<sup>182</sup> für die Einteilung in Größenklassen, soweit diese über die Inflationsentwicklung hinausgeht, Unternehmen aus der gesetzlichen Prüfungspflicht heraus. Eine Ausweitung der nicht prüfungspflichtigen Unternehmen lässt sich außerdem durch die **Formulierung der Norm** beeinflussen. Auf nationaler Ebene keine Prüfungspflicht für kleine Unternehmen vorzusehen, ist nach der Vierten Richtlinie die Ausnahme von der Regel. Von dieser Ausnahme machen nicht alle Mitgliedstaaten Gebrauch. Eine Formulierung als (echtes) **Wahlrecht** könnte hingegen auf nationaler Ebene Anreize geben, die Befreiungsmöglichkeit eher auszuschöpfen. Eine weitere Ausweitung lässt sich erreichen, indem die EU in der Richtlinie bereits als **generelle Regel** vorsieht, dass kleine Unternehmen nicht der Abschlussprüfung unterliegen.<sup>183</sup> Mit der neuen Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) wird nunmehr (formulierungstechnisch) das Mitgliedstaatenwahlrecht zur Ausnahme abgeschafft und durch eine solche generelle Regel ersetzt.<sup>184</sup>

Unabhängig von solchen Überlegungen, kleine Unternehmen vermehrt von der Abschlussprüfung zu befreien, hatte die High-Level Group zum Bürokratieabbau unter der Führung von Edmund Stoiber im Juli 2008 der EU-Kommission vorgeschlagen, die Möglichkeit zu untersuchen, statt einer Abschlussprüfung einen „**assurance service lower than the audit**“ vorzusehen.<sup>185</sup>

<sup>177</sup> Vgl. *EU-Kommission (2011f)*, S. 5.

<sup>178</sup> Vgl. *EU-Kommission (2007)*, S. 19.

<sup>179</sup> Pflichtprüfungen sind die nach den EU-Bilanzrichtlinien vorgesehenen Abschlussprüfungen bei Kapitalgesellschaften: Art. 51 der Vierten Richtlinie und Art. 37 der Siebenten Richtlinie (bzw. Art. 34 der neuen Bilanzrichtlinie 2013/34/EU).

<sup>180</sup> Der deutsche Gesetzgeber hat von dem Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 51 der Vierten EU-Richtlinie Gebrauch gemacht und kleine Gesellschaften von der Abschlussprüfung befreit (§ 316 Abs. 1 HGB).

<sup>181</sup> UK hat Befreiungsmöglichkeiten (*audit exemption thresholds*) erst in den 90er Jahren eingeführt und zunächst nur für sehr kleine Unternehmen. Die Anhebung auf die in der EU maximal möglichen Werte erfolgte erst im Jahre 2004 (vgl. *ICAEW (2006c)*, S. 5). 2004 wurden auch die ISA eingeführt (vgl. *Turley, Stuart (2008)*, S. 211).

<sup>182</sup> Davon macht die EU bereits regelmäßig Gebrauch, vgl. *EU-Kommission (2013a)*.

<sup>183</sup> Vgl. dazu auch *EU-Kommission (2008)*, Tz. 34. Die generelle Regel ist vorgesehen in *EU-Kommission (2011g)*, S. 15 (Abschn. 4.8) und Art. 34, Nr. 1 in der englischen Fassung (die deutsche Fassung enthält Übersetzungsfehler).

<sup>184</sup> Vgl. Richtlinie 2013/34/EU, Art. 34 Abs. 1; *Lanfermann, Georg (2011)*, S. 3053.

<sup>185</sup> Vgl. *EU-Kommission (2008)*, Tz. 35.



Die Stoiber-Gruppe hat außerdem im April 2009 die Auffassung geäußert, dass die von der EU-Kommission geplante Konsultation zur **Übernahme der ISA** vor allem darauf abzielen sollte, ein gemeinsames Verständnis aller Interessengruppen (einschließlich der für Abschlussprüfungen zuständigen Aufsichtsbehörden) zu bewirken. Das gemeinsame Verständnis soll sich darauf beziehen, dass die ISA als auf Grundsätzen basierende Standards generell auf sämtliche Abschlussprüfungen anwendbar sind und ohne übermäßige Dokumentation auf die spezifischen Umstände jedes einzelnen Prüfungsauftrags zugeschnitten werden können. Die Sachverständigengruppe bittet die EU-Kommission sicherzustellen, dass die Überwachung ISA-konformer Prüfungen **nicht zu einem übermäßigen Verwaltungsaufwand** für die Unternehmen und ihre Abschlussprüfer führt.<sup>186</sup>

Bei der Konsultation zur ISA-Übernahme wurden die ISA erneut beanstandet.<sup>187</sup> Die Konsultationsergebnisse greift die EU-Kommission im Herbst 2010 in ihrem Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ wieder auf. Wesentlicher Bestandteil dieses Grünbuchs war das Anliegen, wie den spezifischen Bedürfnissen kleiner und mittelgroßer Unternehmen am besten entsprochen werden kann.<sup>188</sup>

In den darauf folgenden Rechtstext-Entwürfen vom 30.11.2011 sieht die EU-Kommission zwar weiterhin die verpflichtende Anwendung der ISA in der Europäischen Union vor. Sie beabsichtigt aber außerdem, unnötige zusätzliche mit der Erfüllung der Vorschriften verbundenen Kosten sowohl für zu prüfende kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) als auch für Anbieter von Abschlussprüfungen zu vermeiden.

## 2.2.3 Gegenstand und Umfang der ISA-Übernahme

### 2.2.3.1 (Keine) Differenzierung nach der Größe der zu prüfenden Unternehmen

Zur politischen Legitimierung hat die EU-Kommission 2009 eine öffentliche Konsultation<sup>189</sup> zur Übernahme internationaler Prüfungsgrundsätze vorgenommen.<sup>190</sup> Laut EU-Auswertung der Antworten hat sich eine „überwältigende Mehrheit“<sup>191</sup> für eine ISA-Übernahme auf EU-Ebene ausgesprochen; bei den Regulierungs- und Aufsichtsstellen sogar zu 100%. Des Weiteren wurde befürwortet, ISA für sämtliche Abschlussprüfungen anzuwenden und nicht verschiedene Regelwerke in Abhängigkeit der Unternehmensgröße. Allerdings wurden auch Bedenken geäußert,

<sup>186</sup> Vgl. *EU-Kommission (2009c)*, Tz. 10. Auf diese Empfehlung wird auch in der Konsultation der EU-Kommission zur ISA-Übernahme Bezug genommen, vgl. *EU-Kommission (2009d)*, Abschn. 6.2, S. 10.

<sup>187</sup> Vgl. *EU-Kommission (2010b)*, S. 2, 22 f.

<sup>188</sup> Vgl. *EU-Kommission (2010c)*; *EU-Kommission (2010d)*, S. 5 f., 12, 22 f. Auswertung der Stellungnahmen vgl. *EU-Kommission (2011)*, S. 12 ff. und S. 34 f.

<sup>189</sup> Art. 11 EUV sieht in Abs. 1 vor, dass die EU-Organe den Bürgern die Möglichkeit geben, ihre Ansichten öffentlich bekanntzugeben und auszutauschen. Abs. 3 sieht zudem vor, dass die EU-Kommission umfangreiche Anhörungen der Betroffenen durchführt, „um die Kohärenz und Transparenz des Handelns der Union zu gewährleisten“.

<sup>190</sup> Vgl. *EU-Kommission (2009d)*.

<sup>191</sup> D.h. 91% von insgesamt 89 Stellungnahmen; davon stammen 19 von *Public Authorities*, vgl. *EU-Kommission (2010b)*, S. 19.

ob die Einführung nicht zu hohe Kosten oder zu viel Verwaltung insbesondere für KMU sowie kleine und mittelgroße Prüfungspraxen (KMP) mit sich bringen kann (vgl. Kapitel 2.2.2.3).<sup>192</sup>

Für den Anwendungsbereich einer möglichen ISA-Übernahme gab das Konsultationsdokument drei Optionen vor. Demnach könnten die ISA vorgeschrieben werden

- lediglich für die Abschlussprüfung bei Unternehmen, die ihre Konzernabschlüsse nach den IFRS-Verordnungen erstellen (d.h. vor allem rund 7 000 börsennotierte Unternehmen), oder
- für Pflichtprüfungen nach EU-Recht bei mittelgroßen und großen haftungsbeschränkten Gesellschaften (224 000<sup>193</sup> bis 310 000 Unternehmen) oder
- für sämtliche Abschlussprüfungen in der EU (für 1,6 bis 1,8 Mio. EU-Unternehmen, die in den Anwendungsbereich der Vierten Richtlinie fallen).<sup>194</sup>

Bei der mittleren Option hätten die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, falls sie sich national für eine Prüfungspflicht auch bei kleinen Gesellschaften entscheiden, dafür nationale Prüfungsstandards anstelle der ISA vorzusehen.<sup>195</sup>

Allgemein befürwortet wird von den Konsultationsteilnehmern die letzte Option, welche einheitliche Prüfungsstandards vorsieht, unabhängig davon, ob die Abschlussprüfung nach EU-Recht vorgeschrieben ist oder nicht. Diese Option umfasst folglich die ISA-Anwendung bei kleinen Unternehmen. Begründet wird dies u.a. damit, dass sich ein vergleichbares Niveau an Prüfungssicherheit mit harmonisierten Prüfungsstandards leichter erreichen lässt. Außerdem fördert dies die Transparenz und erleichtert grenzüberschreitende Aktivitäten.<sup>196</sup>

### 2.2.3.2 Abgrenzung der für die Übernahme in Frage kommenden Standards

Abzugrenzen ist, was konkret unter *internationale Prüfungsstandards* i.S. der Richtlinie zu verstehen ist. Art. 2 Nr. 11 der Abschlussprüferrichtlinie 2006 definiert „Internationale Prüfungsstandards“ als „die International Standards on Auditing (ISA) und damit zusammenhängende Stellungnahmen und Standards, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind“. Der Richtlinienentwurf vom 30.11.2011 (Art. 26 Abs. 2) nimmt zusätzlich darauf Bezug, dass es sich um von der IFAC im Rahmen des *Clarity*-Projekts herausgegebene Verlautbarungen handelt.

Die ISA (nach *Clarity*) umfassen 36 Einzelstandards, aber nicht alle fallen in den Anwendungsbereich der Richtlinie. Die **800er-Reihe der ISA** behandelt spezielle Themen, die **nicht für gesetzliche Abschlussprüfungen in der EU relevant** sind:

<sup>192</sup> Vgl. *EU-Kommission (2010b)*, S. 2., 19 und 21 f. Eine Befürwortung der ISA-Übernahme ergab auch die Grünbuch-Konsultation; vgl. *Böcking, Hans-Joachim/ Gros, Marius/ Wallek, Christoph/ Worret, Daniel (2011)*, S. 630.

<sup>193</sup> Von dieser geschätzten Anzahl geht auch die ISA-Studie aus; vgl. *Köhler, Annette G./ Böhm, Wolfgang P. (2009)*, S. 998.

<sup>194</sup> Vgl. *EU-Kommission (2009d)*, S. 9 f.; *EU-Kommission (2010b)*, S. 20.

<sup>195</sup> Davon könnten ca. 1,4 Mio. Abschlussprüfungen betroffen sein. Vgl. *EU-Kommission (2009d)*, S. 10.

<sup>196</sup> Vgl. *EU-Kommission (2010b)*, S. 20.

- ISA 800<sup>197</sup> befasst sich mit Finanzberichterstattung für einen speziellen Zweck. Gegenstand gesetzlicher Abschlussprüfungen nach der Vierten und Siebenten EU-Richtlinie (bzw. der neuen Bilanzrichtlinie 2013/34/EU) sind hingegen Abschlüsse, die nach einem Regelwerk für allgemeine Zwecke aufgestellt sind (*general purpose financial statements*), d.h. das den gemeinsamen Informationsbedürfnissen einer Vielzahl von Abschlussadressaten dient, wie das deutsche Handelsrecht oder IFRS.
- ISA 805<sup>198</sup> geht auf die Besonderheiten ein, die sich bei der Prüfung von Abschlussbestandteilen oder -posten ergeben. Gesetzliche Abschlussprüfungen in der EU beziehen sich hingegen auf (komplette) Jahres- oder Konzernabschlüsse.
- ISA 810 behandelt verdichtete Abschlüsse (*Summary Financial Statements*).

Da diese drei ISA für EU-Zwecke nicht relevant sind, verbleiben für eine Übernahme **33 clarified ISA**. Davon befassen sich drei ISA mit der Berichterstattung im Bestätigungsvermerk: ISA 700 mit der Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss sowie Form und Inhalt eines uneingeschränkten Vermerks, ISA 705 mit Modifizierungen des Prüfungsurteils (d.h. Einschränkung oder Versagung) und ISA 706 mit Hinweisen im Vermerk. Wenngleich die 700er Reihe aus fachlicher Sicht fester Bestandteil des „*single set of standards*“ für die Durchführung einer Abschlussprüfung bildet,<sup>199</sup> lässt Art. 28 der Abschlussprüferrichtlinie zu, dass die EU-Kommission stattdessen ggf. eigene Regeln für Bestätigungsvermerke festlegt.<sup>200</sup>

Die internationalen Prüfungsstandards i.S. der Abschlussprüferrichtlinie umfassen neben den ISA auch „damit zusammenhängende Stellungnahmen und Standards“ – die englische Fassung der Richtlinie spricht dabei von „*Related Statements and Standards*“ – soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind. Keinesfalls können damit sämtliche Verlautbarungen des IAASB (siehe Kapitel 2.1.1 in dieser Arbeit) gemeint sein. Mit den ISA zusammenhängende Statements hätten grundsätzlich die *International Auditing Practice Statements (IAPS)* umfassen können.<sup>201</sup> Die IAPS wurden mittlerweile vom IAASB aufgehoben. Sie hatten aber schon vorher die Bedeutung für eine eventuelle Übernahme in europäisches Recht verloren, weil im *Clarity*-Projekt umfangreiche Anwendungshinweise in die ISA selbst aufgenommen wurden. Bei der Formulierung der Abschlussprüferrichtlinie 2006 war diese Entwicklung noch nicht abzusehen; mit der Möglichkeit einer breiten Basis für die Übernahme schließt die Richtlinie das Risiko aus, dass der Standardsetter aus Sicht der EU erforderliche Regelungen in die IAPS auslagern könnte. Nach der Definition des Richtlinienvorschlags vom 30.11.2011 wären die IAPS ohnehin nicht mehr

---

<sup>197</sup> ISA 800 „Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks“.

<sup>198</sup> ISA 805 „Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement“.

<sup>199</sup> In der Konsultation wurde dementsprechend mehrheitlich auch die Übernahme der 700er-Reihe befürwortet; vgl. *EU-Kommission (2010b)*, S. 2.

<sup>200</sup> In den Vorschlägen vom 30.11.2011 werden konkrete Vorgaben in einer Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vorgesehen, vgl. *EU-Kommission (2011c)*, Art. 22.

<sup>201</sup> Zumindest ist man im Jahre 2004 noch davon ausgegangen, vgl. *IDW (2004b)*, S. 1282. Ebenso Erwägungsgrund Nr. 14 zur Abschlussprüferrichtlinie 2006.

Bestandteil, weil sie nicht zu den *clarified* Standards gehören. Andere mit den ISA zusammenhängende *Statements* sind nicht vorhanden.

Als **damit zusammenhängende Standards** könnten theoretisch der von der IFAC herausgegebene *IESBA Code of Ethics* (vormals *IFAC Code of Ethics*) in Betracht kommen sowie ISQC 1<sup>202</sup> zur Qualitätssicherung für Praxen, die u.a. Abschlussprüfungen durchführen. Dabei handelt es sich um Berufsgrundsätze, für die es jeweils nationale Regelungen gibt.<sup>203</sup> Laut Tz. 9 der Erwägungsgründe zur Abschlussprüferrichtlinie 2006 kann die EU-Kommission Durchführungsmaßnahmen zu Berufsgrundsätzen als Mindeststandard beschließen und könnte dabei die Grundsätze des Ethik-Kodexes der IFAC berücksichtigen („*might consider*“). Der internationale Qualitätssicherungsstandard ist in den Erwägungsgründen nicht erwähnt.<sup>204</sup> Für eine Übernahme des ISQC 1, der die Verpflichtungen einer WP-Praxis für ihr Qualitätssicherungssystem behandelt, könnte sprechen, dass ISA 220 zur Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung auf diesen aufbaut.<sup>205</sup>

### 2.2.3.3 Abweichungen von einzelnen Bestimmungen in den ISA

Nicht mehr problematisiert wird in Fachkreisen mittlerweile die Frage, ob eine sukzessive Annahme (oder Nichtannahme) einzelner Standards überhaupt sinnvoll ist, da die ISA als Regelwerk eine Gesamtheit bilden.<sup>206</sup> Bereits in den Erwägungsgründen zur Abschlussprüferrichtlinie 2006 ist in Tz. 32 von der Anwendung eines „*single set of international auditing standards*“ die Rede.

Die Mitgliedstaaten dürfen aber nach Art. 26 Abs. 3 der Abschlussprüferrichtlinie zusätzliche Anforderungen zu den internationalen Prüfungsstandards (sog. **Add-ons**) vorschreiben, wenn diese „sich aus speziellen, durch den Umfang<sup>207</sup> der Abschlussprüfungen bedingten Anforderungen des nationalen Rechts ergeben“. Dies gilt in Ausnahmefällen auch für die Nichtanwendung von Anforderungen der internationalen Prüfungsstandards (**Carve-outs**).

Es fällt schwer, Anwendungsfälle zu finden, die eine solche Vorgehensweise rechtfertigen. Solche Ausnahmen widersprechen dem Harmonisierungsgedanken, v.a. angesichts möglicher Interessenkonflikte verschiedener Normengeber (vgl. Kapitel 2.2.1). Die von der EU gewünschte Transparenz würde durch „*ISAs as adopted by the EU Member State XY*“ gerade nicht er-

<sup>202</sup> Vgl. Fn. 17.

<sup>203</sup> Vgl. Kurzüberblick bei *EU-Kommission* (2009d), S. 8 (zur Qualitätssicherung).

<sup>204</sup> Die deutsche Übersetzung der Abschlussprüferrichtlinie 2006 regelt zwar die „Qualitätssicherung“ (vgl. Art. 29), gemeint ist damit aber „*Quality Assurance*“, wofür in Deutschland der Begriff (externe) Qualitätskontrolle üblich ist (§ 57a WPO). ISQC 1 und ISA 220 befassen sich hingegen mit „*Quality Control*“, also (internen) Qualitätssicherungsmaßnahmen (z.B. § 55b WPO).

<sup>205</sup> In der EU-Konsultation wird die Übernahme von ISQC 1 zwar befürwortet. Eine beträchtliche Anzahl der Teilnehmer warnen jedoch davor, dass ISQC 1 für KMU eine zu große Belastung darstellen könnte, und fordern deshalb eine verhältnismäßige und flexible Anwendung für KMU. Vgl. *EU-Kommission* (2010b), S. 16. Ähnlich *EU-Kommission* (2009a), TOP 3, S. 2.

<sup>206</sup> Für eine EU-Übernahme „en bloc“ vgl. z.B. Schockaert, Dries/Houyoux, Nathalie (2007), S. 529.

<sup>207</sup> Gemeint ist der Gegenstand der Abschlussprüfung, denn die englische Fassung der Abschlussprüferrichtlinie spricht von „*scope of the statutory audit*“.

reicht.<sup>208</sup> Ziel des *Small Business Act* (vgl. Kapitel 2.2.2.3) war außerdem, bei der Umsetzung von EU-Vorschriften der Übererfüllung durch die nationalen Gesetzgeber (*gold-plating*) entgegenzuwirken.<sup>209</sup> Die EU-Konsultation zur Übernahme der ISA ergab ein paar Befürworter von *Carve-outs* auf Mitgliedstaatenebene; begründet wurde dies u.a. mit dem Erfordernis, die ISA an die Prüfung von KMU anzupassen.<sup>210</sup> Dies geht m.E. von einem falschen Verständnis der verhältnismäßigen Anwendbarkeit aus, wie in Kapitel 5.1 weiter ausgeführt wird.

## 2.2.4 Form der ISA-Übernahme

Die Übernahme der ISA in der EU bedeutet, dass in einem europäischen Rechtsakt die Anwendung der ISA bei Abschlussprüfungen geregelt wird. Dies kann auf unterschiedliche Weise erfolgen.

### 2.2.4.1 Zur Verfügung stehende Instrumente

Art. 288 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) bestimmt die möglichen Rechtsakte. Für die Regulierung durch die Organe der Europäischen Union stehen Instrumente mit unterschiedlichem Verbindlichkeitscharakter zur Verfügung:

- Mit der Verabschiedung als **EU-Verordnung** gelten Regelungen unmittelbar in den EU-Mitgliedstaaten. Es bedarf keiner nationalen Vorschrift zur Umsetzung. Dieser Weg wird im Bereich Rechnungslegung bspw. bei der Übernahme der *International Financial Reporting Standards* (IFRS) für die einzelnen Standards genutzt.
- Eine **EU-Richtlinie** verpflichtet die Mitgliedstaaten, entsprechende Regelungen zu erlassen. Ohne weitere nationale Gesetze bindet eine EU-Richtlinie nicht die Unternehmen bzw. Wirtschaftsprüfer. Damit geben z.B. die Bilanzrichtlinien oder die Abschlussprüferrichtlinie einen Rahmen vor, den die Mitgliedstaaten mit eigenem Recht ausfüllen.
- **Beschlüsse** (vormals als Entscheidungen bezeichnet<sup>211</sup>) gelten zwar auch verbindlich, sind aber häufig nur an bestimmte Adressaten gerichtet und betreffen Einzelfallentscheidungen.
- **EU-Empfehlungen** sind – wie Stellungnahmen – dagegen nicht verbindlich, weder für Mitgliedstaaten noch für die Wirtschaftssubjekte.<sup>212</sup>

Auf konkrete Maßnahmen wird verzichtet, wenn mit der Selbstverpflichtung der Wirtschaftssubjekte gerechnet wird.

<sup>208</sup> Dies gilt für die Prüfungsdurchführung, nicht für die Berichterstattung. Wenn Mitgliedstaaten – wie Erwägungsgrund Nr. 13 der Abschlussprüferrichtlinie 2006 ausdrücklich vorsieht – angesichts der nationalen Ausgestaltung des Corporate-Governance-Systems zusätzlich einen Prüfungsbericht für das Aufsichtsorgan des zu prüfenden Unternehmens verlangen möchten, beeinträchtigt dies nicht die Harmonisierung der Prüfung.

<sup>209</sup> Vgl. *EU-Kommission (2008c)*, S. 8; *EU-Kommission (2011e)*.

<sup>210</sup> Vgl. *EU-Kommission (2010b)*, S. 14.

<sup>211</sup> Art. 249 des bis November 2009 geltenden Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag, EGV). Seit 01.12.2009 ist der Vertrag von Lissabon in Kraft, der den bisherigen EU-Vertrag (EUV) reformierte und den EGV in AEUV umbenannte. Ein Überblick zum Vertrag von Lissabon findet sich bei *Deutsche Bundesbank (2010)*, S. 46 f.

<sup>212</sup> Vgl. Art. 288 AEUV.

Eine ISA-Übernahme kann über verbindliche oder über nicht verbindliche Rechtsinstrumente erfolgen. Allerdings kommen Beschlüsse aufgrund ihrer Art in Bezug auf die ISA-Übernahme nicht in Betracht.

Die größtmögliche Harmonisierung lässt sich mit einer Verordnung erreichen. Um die ISA EU-weit verbindlich vorzuschreiben, kann für die Übernahme ein vergleichbares Verfahren gewählt werden, wie es derzeit bei den IFRS angewandt wird.<sup>213</sup> In der Grünbuch-Konsultation haben sich vornehmlich Unternehmen dagegen ausgesprochen und regen – ebenso wie Investoren – für die ISA-Übernahme eine „flexiblere“ Lösung an. Aufsichtsinstanzen und Wissenschaftler tendieren laut Konsultationsauswertung eher zu einem verbindlichen Instrument.<sup>214</sup>

Bei einer EU-Richtlinie kann der Harmonisierungseffekt aufgrund des Ermessensspielraums der Mitgliedstaaten geringer ausfallen. Allerdings variiert dies in Abhängigkeit des Detaillierungsgrads der Richtlinienvorgaben.

Angesichts der bereits weitverbreiteten Anwendung der ISA in der EU wären alternativ dazu auch nicht zwingende Rechtsinstrumente (Empfehlung, Verhaltenskodex) denkbar, um die Anwendung weiter zu fördern.<sup>215</sup>

Werden die o.g. Rechtsinstrumente in einem vom AEUV geregelten Gesetzgebungsverfahren durch das Europäische Parlament und den Rat<sup>216</sup> (Legislative) angenommen, sind dies Gesetzgebungsakte (Art. 289 AEUV). In Gesetzgebungsakten kann der EU-Kommission (**Exekutive**) – der nach Art. 17 Abs. 2 des EU-Vertrags das Initiativrecht für Gesetzgebungsvorschläge zusteht – zudem die Befugnis übertragen werden, Rechtsakte ohne Gesetzescharakter mit allgemeiner Geltung zur Ergänzung oder Änderung bestimmter Vorschriften des betreffenden Gesetzgebungsaktes zu erlassen. Diese sind als **delegierte Rechtsakte** zu bezeichnen und können nur in Kraft treten, wenn es seitens des Europäischen Parlaments und des Rats keine Einwände gibt. Die Delegationsmöglichkeit gibt es laut Art. 290 AEUV nur für „nicht wesentliche Vorschriften“; die wesentlichen Aspekte sind dem Gesetzgebungsakt vorbehalten, so dass eine Befugnisübertragung für sie ausgeschlossen ist.

Die Übertragung von Durchführungsbefugnissen durch die EU-Gesetzgebungsorgane an die Exekutive gab es bereits vor dem Vertrag von Lissabon.<sup>217</sup> Die Einführung des delegierten Rechtsakts schließt die Einbeziehung von Ausschüssen – wie es dem bislang üblichen **Komiteeverfahren** entsprach – nicht aus.<sup>218</sup> So heben die Erklärungen zur Schlussakte der Regierungskonferenz, die den am 13.12.2007 unterzeichneten Vertrag von Lissabon angenommen hat, ausdrücklich hervor, dass die EU-Kommission beabsichtigt, bei der Ausarbeitung ihrer Ent-

<sup>213</sup> Vgl. auch Tiedje, Jürgen (2006), S. 597.

<sup>214</sup> Vgl. EU-Kommission (2011), S. 12 f.

<sup>215</sup> Vgl. EU-Kommission (2010d), S. 12.

<sup>216</sup> Rat der Europäischen Union (Ministerrat) gemäß Art. 16 EUV; nicht zu verwechseln mit dem Europäischen Rat gem. Art. 15 EUV.

<sup>217</sup> Art. 290, 291 AEUV ersetzen im Wesentlichen Art. 202 EGV, dritter Gedankenstrich. Vgl. EU (2010), S. 361 ff. (Übereinstimmungstabellen); Kruis, Tobias (2010), S. 143 (entspricht S. 107 in Teil II).

<sup>218</sup> Allerdings ist es für die Durchführung eines delegierten Rechtsakts durch die EU-Kommission nicht nötig, die Auffassung eines Ausschusses einzuholen. Vgl. Hardacre, Alan/ Kaeding, Michael (2011), S. 30.

würfe für delegierte Rechtsakte im Bereich der Finanzdienstleistungen nach ihrer üblichen Vorgehensweise weiterhin von den Mitgliedstaaten benannte Experten zu konsultieren.<sup>219</sup>

In den folgenden beiden Kapiteln wird kurz die geplante Art der ISA-Übernahme vor dem Vertrag von Lissabon (Kapitel 2.2.4.2) bzw. nach dem Vertrag von Lissabon (Kapitel 2.2.4.3) skizziert. In beiden Fällen obliegt die Übernahme der EU-Kommission. Die neue Unterscheidung zwischen Delegation von Rechtsetzungs- (Art. 290 AEUV) und Durchführungsbefugnissen (Art. 291 AEUV) auf die Kommission<sup>220</sup> hat dabei für Zwecke dieser Arbeit keine besondere Relevanz; die Abschlussprüferrichtlinie 2006 stützte sich zuvor auf die Möglichkeit zur Übertragung von Befugnissen zur Durchführung von Rechtsakten gemäß Art. 202 EGV<sup>221</sup>. Sowohl in dem 2006 in den Komitologiebeschluss eingeführten Regelungsverfahren mit Kontrolle<sup>222</sup> wie in dem neuen Verfahren der Delegation von Rechtsakten behält sich der EU-Gesetzgeber die Möglichkeit vor einzugreifen.<sup>223</sup>

#### **2.2.4.2 Übernahme der ISA-Texte in EU-Rechtsakte (Abschlussprüferrichtlinie 2006)**

Voraussetzung für die direkte Anwendung der ISA bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nach der Abschlussprüferrichtlinie 2006 ist, dass sie im Rahmen eines besonderen Anerkennungsverfahrens in europäisches Recht übernommen werden. Gemäß Art. 26 Abs. 2 der Abschlussprüferrichtlinie vom 17.05.2006 nimmt die EU-Kommission internationale Prüfungsstandards zur Anwendung in der Gemeinschaft nur an, wenn sie

- a) in einem einwandfreien Verfahren mit angemessener öffentlicher Aufsicht und Transparenz erstellt wurden und international allgemein anerkannt sind,
- b) beim Jahres- und Konzernabschluss in Bezug auf den in den Bilanzrichtlinien festgelegten Grundsatz, dass der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln hat, zu einem hohen Maß an Glaubwürdigkeit und Qualität beitragen und
- c) dem europäischen Gemeinwohl dienen.

Forderung a) und c) ergeben sich bereits aus einer interinstitutionellen Vereinbarung zwischen Europäischem Parlament, Rat und Kommission aus dem Jahre 2003 zur Verbesserung der Rechtsetzung. Danach ist die EU-Kommission gehalten, bei jeglicher Form von Koregulierung – also bei Einbeziehung nichtstaatlicher Organisationen zur Verwirklichung bestimmter EU-Ziele – oder Selbstregulierung der Wirtschaftsteilnehmer sicherzustellen, dass Kriterien der Transpa-

<sup>219</sup> Vgl. *EU* (2010), S. 350, Nr. 39 Erklärung zu Art. 290 AEUV.

<sup>220</sup> Vgl. *Schwarze, Jürgen [Hrsg.]* (2012), Rz. 1 zu Art. 290 AEUV, S. 2337.

<sup>221</sup> Vgl. *EU-Rat* (1999), S. 1; auf diesen Beschluss des Rates bezieht sich Art. 48 der Abschlussprüferrichtlinie 2006.

<sup>222</sup> Vgl. *Breuer, Rayna/ Thomas, Holger* (2010). Das Regelungsverfahren mit Kontrolle wurde in die Abschlussprüferrichtlinie übernommen mit der Richtlinie 2008/30/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11.03.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen im Hinblick auf die der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse.

<sup>223</sup> Zu Ähnlichkeiten und rechtssystematischen Unterschieden zwischen dem 2006 in den Komitologiebeschluss eingeführten Regelungsverfahren mit Kontrolle und dem neuen Verfahren der Delegation von Rechtsakten vgl. *Schwarze, Jürgen [Hrsg.]* (2012), Rz. 19 f. zu Art. 290 AEUV, S. 2341.

renz und der Repräsentativität der betroffenen Parteien beachtet werden. Die Anwendung eines solchen Mechanismus muss darüber hinaus einen Mehrwert von allgemeinem Interesse („*added value for the general interest*“) darstellen.<sup>224</sup>

Die Abschlussprüferrichtlinie ermöglicht der EU-Kommission, internationale Prüfungsnormen für die Anwendung in der EU anzunehmen, indem sie den Wortlaut der einzelnen ISA jeweils in eigene Rechtsakte (z.B. EU-Verordnungen) übernimmt. Von dieser Möglichkeit hat sie bislang keinen Gebrauch gemacht.

Die EU-Kommission interpretiert die Abschlussprüferrichtlinie so, dass sie die ISA nach der Übernahme inhaltlich ändern kann, falls die Erwartungen an die o.g. Voraussetzungen nicht erfüllt werden sollten. Dafür wurden aber noch keine Anhaltspunkte gesehen.<sup>225</sup>

Die Abschlussprüferrichtlinie 2006 sieht nach dem Komitologieverfahren noch vor, dass die EU-Kommission bei der Ausübung der ihr übertragenen Durchführungsbefugnisse von einem Ausschuss unterstützt wird, der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt und in dem der Vertreter der EU-Kommission den Vorsitz führt.<sup>226</sup> Neben diesem Regelungsausschuss Abschlussprüfung (Audit Regulatory Committee – **AuRC**)<sup>227</sup> soll auf der nächsten untergeordneten Ebene die European Group of Auditors' Oversight Bodies (**EGAOB**), die sich aus Vertretern der Aufsichtsinstanzen für Abschlussprüfer zusammensetzt, eingebunden werden. Diese beratende Gruppe soll fachlich zur Vorbereitung etwaiger Maßnahmen der EU-Kommission zur Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie beitragen, einschließlich der Übernahme der ISA.<sup>228</sup> Die EGAOB hat wiederum eine ISA-Subgroup eingebunden.<sup>229</sup>

Für die ISA-Übernahme gilt das bisherige Komitologieverfahren so lange weiter, bis die Abschlussprüferrichtlinie geändert wird.<sup>230</sup>

#### 2.2.4.3 Definition mit Verweis (Richtlinienentwurf vom 30.11.2011)

Mit ihren Vorschlägen vom 30.11.2011 spricht sich die EU-Kommission für das Instrument der EU-Richtlinie aus. Art. 26 des Richtlinienentwurfs zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie enthält die Anforderung an die Mitgliedstaaten, dafür zu sorgen, dass die Prüfer bei der Durchführung von Abschlussprüfungen die internationalen Prüfungsstandards erfüllen. Laut Erwägungsgründen soll die EU-Kommission zwar auch weiterhin in die Überwachung des Inhalts der ISA und des Verfahrens zu ihrer Annahme durch die IFAC eingebunden sein.<sup>231</sup> Von einer An-

<sup>224</sup> Vgl. *EU* (2003), Nr. 17.

<sup>225</sup> Vgl. *EU-Kommission* (2009d), S. 6 (unter „Possible future role of the European Commission“).

<sup>226</sup> Vgl. Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG (geändert durch Richtlinie 2008/30/EG im Hinblick auf die der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse), Art. 26 Abs. 2 i.V.m. Art. 48 Abs. 1 und 2a mit Verweis auf *EU-Rat* (1999), Art. 5a Absätze 1 bis 4 (Regelungsverfahren mit Kontrolle).

<sup>227</sup> Vgl. *EU-Kommission* (2013c).

<sup>228</sup> Vgl. *EU-Kommission* (2013d); Tiedje, Jürgen (2006), S. 594.

<sup>229</sup> Vgl. *EGAOB* (2008), S. 9 f.

<sup>230</sup> Vgl. Schwarze, Jürgen [Hrsg.] (2012), Rz. 7 und 22 f. zu Art. 290 AEUV, S. 2339 ff.

<sup>231</sup> Vgl. *EU-Kommission* (2011b), S. 13, Erwägungsgrund Nr. 7.



nahme der einzelnen ISA durch die EU-Kommission in einem bestimmten Verfahren (und damit einhergehend in einzelne europäische Rechtsakte) ist aber nicht mehr die Rede.<sup>232</sup>

Dafür definiert der Richtlinienentwurf vom 30.11.2011 in Art. 26, welche Standards von den Mitgliedstaaten vorzusehen sind und zwar konkret als „die International Standards on Auditing (ISA) und damit zusammenhängende Stellungnahmen und Standards, die im Rahmen des ‚Clarity Project‘ von der International Federation of Accountants (IFAC) 2009 herausgegeben wurden“.<sup>233</sup> Ein **statischer Verweis** auf die 2009-Fassung hat den Nachteil, dass Weiterentwicklungen der ISA, wie es sie bereits gibt, nicht greifen. Deshalb ist es zu begrüßen, dass in der Fassung, die der Rechtsausschuss des EU-Parlaments am 25.04.2013 verabschiedet hat und die Grundlage für die weiteren Verhandlungen ist,<sup>234</sup> nur noch allgemein auf die vom IAASB herausgegebenen internationalen Prüfungsstandards verwiesen wird. Leider wurde der dynamische Verweis aber nicht konsequent auf den Richtlinienentwurf selbst übertragen.<sup>235</sup> Art. 26 Abs. 2 verweist auch in der Textfassung des Rechtsausschusses statisch auf die ISA, die als Anwendungszeitpunkt 2012 nennen.<sup>236</sup>

Darüber hinaus ist aber eine **Ermächtigung der EU-Kommission** vorgesehen, Rechtsakte zur Änderung der Definition des Ausdrucks „internationale Prüfungsstandards“ zu erlassen (delegierter Rechtsakt).<sup>237</sup> Damit kann der statische Verweis angepasst werden. Dies würde aber je nach Änderungsgeschwindigkeit der ISA durch das IAASB u.U. ein laufendes Tätigwerden der EU-Kommission erfordern. Dies scheint der Richtlinienentwurf in Kauf zu nehmen, denn Art. 26 Abs. 3 führt zu diesem delegierten Rechtsakt weiter aus: „Bei der Wahrnehmung dieser Befugnis trägt die Kommission etwaigen Änderungen der ISA durch die IFAC, der Stellungnahme des Public Interest Oversight Board zu diesen Änderungen und jeglicher sonstigen Entwicklung im Prüfungswesen und im Prüfungsgewerbe Rechnung“.<sup>238</sup>

Durch die Definition des Begriffs ISA gibt die EU-Kommission die Abgrenzung der anzuwendenden Prüfungsstandards vor. Da diese Definition in einer Richtlinie (Abschlussprüferrichtlinie) – und nicht in einer EU-Verordnung – vorgegeben werden soll, gilt sie nicht unmittelbar in den EU-Mitgliedstaaten. Der in der Abschlussprüferrichtlinie 2006 angedachte spezielle Übernahmeprozess wird also ersetzt durch eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten, eine entsprechende

<sup>232</sup> Vgl. *EU-Kommission (2011b)*, S. 22. Der Rechtsausschuss des EU-Parlaments fordert hingegen, dass die EU-Kommission mittels delegierter Rechtsakte die einzelnen ISA annimmt oder ablehnt („adopting or revoking“). Vgl. *o.V. (2013c)*, S. 255; *EU-Parlament – Rechtsausschuss (2013c)*, S. 38 und 41.

<sup>233</sup> Vgl. *EU-Kommission (2011b)*, S. 22 (Art. 26 Abs. 2).

<sup>234</sup> Vgl. *o.V. (2013c)*, S. 254.

<sup>235</sup> Zu verfassungsrechtlichen Bedenken dynamischer Verweise vgl. *Bundesministerium der Justiz (2008)*, Teil B, Nr. 4.3, Tz. 243–248, wenn es dabei zu einer versteckten Verlagerung von Rechtsetzungsbefugnissen kommt.

<sup>236</sup> Vgl. *EU-Parlament – Rechtsausschuss (2013a)*, S. 10 (Nr. 25) i.V.m. *EU-Parlament – Rechtsausschuss (2013c)*, S. 10 (Erwägungsgrund Nr. 7) und S. 40 (Art. 26 Abs. 2).

<sup>237</sup> Art. 26 Nr. 3 des Richtlinienentwurfs, vgl. *EU-Kommission (2011b)*. In der Textfassung des Rechtsausschusses vom 04.09.2012 wird die Ermächtigung zur Anpassung der Definition nur noch als Durchführungsrechtsakt interpretiert, d.h. statt in legislativer Funktion (wie beim delegierten Rechtsakt Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen) wird die EU-Kommission in exekutiver Funktion (Durchführung eines Rechtsakts) tätig. Vgl. *EU-Parlament – Rechtsausschuss (2013b)*, S. 15; *Schwarze, Jürgen [Hrsg.] (2012)*, Rz. 1 f. zu Art. 290 AEUV.

<sup>238</sup> *EU-Kommission (2011b)*, S. 23 (Art. 26 Abs. 3).

Pflicht zur Anwendung der aus dem *Clarity*-Projekt hervorgegangenen ISA in **nationalen Gesetzen** festzuschreiben. Insofern hängt die beabsichtigte Harmonisierung von der Umsetzung in den jeweiligen Ländern ab; allerdings ist aufgrund der eindeutigen Vorgabe durch die ISA-Definition die Umsetzung auf EU-Ebene relativ leicht zu überprüfen.

## 2.3 Abgrenzung der Begriffe KMU und kleinere Unternehmen

Kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) bzw. *Small and Medium-sized Enterprises* (SME) sind international geläufige Sammelbezeichnungen, für die keine allgemein anerkannte Definition existiert. Je nach Anwendungsbereich bzw. Zweck können auch unterschiedliche Merkmale zur Abgrenzung der KMU sinnvoll sein. Im Folgenden wird aufgezeigt, was die EU unter KMU versteht und wie sich dies von dem ISA-Konzept der kleineren Einheiten (*Smaller Entities*) unterscheidet.

### 2.3.1 Quantitative Abgrenzungskriterien für KMU in der EU

Die **Vierte EU-Richtlinie** sieht für Mitgliedstaaten die Möglichkeit vor, weniger anspruchsvolle Rechnungslegungsvorschriften für kleine (Art. 11) und mittelgroße (Art. 27) Unternehmen<sup>239</sup> vorzuschreiben. Darüber hinaus gibt es weitere Entlastungsmöglichkeiten für Mikro- oder Kleinstunternehmen (*micro-entities*).<sup>240</sup> Gemäß Art. 51 Abs. 2 können Mitgliedstaaten kleine Unternehmen von der Pflicht zur Abschlussprüfung ausnehmen (vgl. Kapitel 2.2.2.3 in dieser Arbeit).

Die Einteilung in Größenklassen erfolgt anhand der Größenmerkmale Bilanzsumme, Nettoumsatzerlöse und durchschnittliche Anzahl der Beschäftigten während des Geschäftsjahrs.

	Mikro	klein	mittelgroß
Bilanzsumme	≤ € 350 000	≤ € 4 400 000 (4 Mio.)	≤ € 17 500 000 (20 Mio.)
Umsatzerlöse	≤ € 700 000	≤ € 8 800 000 (8 Mio.)	≤ € 35 000 000 (40 Mio.)
Arbeitnehmer	≤ 10	≤ 50	≤ 250

Tab. 1: EU-Schwellenwerte

Quelle: *EU-Kommission (2013a)*<sup>241</sup>, Micro-Richtlinie 2012/6/EU, Richtlinie 2013/34/EU.

Bislang sieht die Richtlinie Maximalschwellenwerte vor, von denen die Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich Gebrauch gemacht haben. So ergibt sich im europäischen Vergleich zu den Grenzwerten ein sehr unterschiedliches Bild. In manchen Mitgliedstaaten, welche die rechtlich zulässigen Möglichkeiten nicht ganz ausgeschöpft haben, gelten die in der Richtlinie als „klein“ definierte Unternehmen als „mittelgroß“ oder „groß“.<sup>242</sup> Laut einer Umfrage der FEE im Jahre

<sup>239</sup> Die Vierte EU-Richtlinie betrifft Kapitalgesellschaften (vgl. Art. 1 der Vierten Richtlinie (78/660/EWG)).

<sup>240</sup> Vgl. *EU-Kommission (2009e)* und Art. 1a der Vierten EU-Richtlinie.

<sup>241</sup> Die aktuellen Schwellenwerte sind auf der Website der EU-Kommission abrufbar, vgl. *EU-Kommission (2013a)*. *EU-Kommission (2013a)* nennt für Mikrounternehmen noch die Schwellenwerte aus dem Richtlinienentwurf: Bilanzsumme T€ 500 und Umsatzerlöse T€ 1 000. Die tatsächlichen Werte – laut Art. 1a der Vierten Richtlinie (konsolidierte Fassung) sowie der Micro-Richtlinie (2012/6/EU) vom 14.03.2012 – sind niedriger: Bilanzsumme T€ 350, Umsatzerlöse T€ 700.

<sup>242</sup> Vgl. *Blöink, Thomas (2012)*, S. 301; *EU-Kommission (2011g)*, S. 8; *EU-Kommission (2005b)*, S. 2, 23 f. und 27 ff. [Die Übersicht „*Implementation of Directive Options*“ auf S. 23 gibt allerdings m.E. zum

2009 nutzen zehn EU-Mitgliedstaaten (einschließlich Deutschland<sup>243</sup>) die Obergrenze der Schwellenwerte für die Prüfungspflicht.<sup>244</sup> Alle anderen haben also niedrigere,<sup>245</sup> z.T. sogar deutlich niedrigere Schwellenwerte festgelegt. Ein Drittel hat laut Umfrage nur Gesellschaften mit weniger als 500 T€ Bilanzsumme und 1 Mio. € Umsatzerlöse von der gesetzlichen Prüfungspflicht befreit. Darunter sind auch Länder mit einem Grenzwert von 0, d.h. dass dort sämtliche Kapitalgesellschaften eine Abschlussprüfung vornehmen lassen müssen.<sup>246</sup>

Die neue Bilanzrichtlinie (2013/34/EU), welche die bestehende Vierte und Siebente gesellschaftsrechtliche Richtlinie ersetzt, soll durch eine abschließende Festlegung zu einer Vereinheitlichung der Größenklassen führen.<sup>247</sup> Die bis zum Jahr 2015 umzusetzenden Schwellenwerte sind in Tab. 1 in Klammern angegeben. Für die Kategorie kleine Unternehmen können Mitgliedstaaten allerdings abweichend davon Schwellenwerte festlegen, die über 4 Mio. € Bilanzsumme bzw. 8 Mio. € Umsatzerlöse liegen; diese Schwellenwerte dürfen jedoch 6 Mio. € Bilanzsumme bzw. 12 Mio. € Umsatzerlöse nicht überschreiten.<sup>248</sup>

Die Verwendung quantitativer Abgrenzungskriterien für KMU ist nicht unüblich. Z.B. verwendet die Schweiz ebenfalls einen quantitativen Ansatz für die Regelung der Pflicht zur Durchführung der Ordentlichen Revision (für Publikumsgesellschaften sowie wirtschaftlich bedeutende Unternehmen) und der sog. Eingeschränkten Revision für KMU. Zur Abgrenzung der Prüfungspflichti-

---

Teil einen falschen Eindruck: Eine Befreiung von der Prüfungspflicht ermöglicht die Vierte Richtlinie nur Unternehmen, die gemäß der EU-Definition klein sind. Mittelgroße Unternehmen i.S. der EU-Definition sind prüfungspflichtig. Die Unterteilung *small/ medium innerhalb* der Kategorie Prüfungsbefreiung kann folglich nur greifen, wenn national die Maximalschwellenwerte der EU für kleine Unternehmen nicht ausgeschöpft wurden (so dass nach nationaler Definition mittelgroße Unternehmen klein i.S. der EU-Definition sind). Das „Nein“ bei *medium* (= Keine Prüfungsbefreiung für mittelgroße Unternehmen) in Bezug auf Deutschland suggeriert aber fälschlicherweise weitere Befreiungsmöglichkeiten, obwohl die Maximalschwellenwerte gelten und somit die Unterkategorie „*M(edium)*“ gar nicht anwendbar ist. Das „Ja“ zur Prüfungsbefreiung bei *S(mall)* sowie *M(edium)* suggeriert hingegen die volle Ausschöpfung der EU-Optionen; was bspw. bei Spanien nicht der Fall sein kann, wenn diese – laut S. 27 desselben Berichts und *FEE* (2009), S. 7 – niedrigere als die maximal zulässigen Schwellenwerte angesetzt haben.]

<sup>243</sup> Für Kapitalgesellschaften legt das deutsche Handelsrecht die Schwellenwerte zu den Größenklassen klein, mittelgroß und groß in § 267 HGB fest. Die im Vergleich zu den EU-Werten höheren nationalen Schwellenwerte ergeben sich aus der mittelstandsfreundlichen Umsetzung durch die Nutzung der Ausnahmeregelung des Art. 12 der Vierten EU-Richtlinie, wonach bei der Umrechnung in nationale Währungen von den EU-Vorgaben um maximal 10 % nach oben abgewichen werden darf. Laut Begründung zum Regierungsentwurf des BilMoG (in: *Ernst, Christoph/ Naumann, Klaus-Peter* (2009), S. 128) wird dadurch eine Gleichbehandlung Deutschlands mit den EU-Mitgliedstaaten erzielt, die den Euro noch nicht als Währung eingeführt haben.

<sup>244</sup> Vgl. *FEE* (2009), S. 7.

<sup>245</sup> Z.B. Frankreich hat darüber hinaus rechtsformbezogen unterschiedliche Grenzen festgelegt, vgl. *FEE* (2009), S. 7 und 27, *CNCC* (2008), S.12 f.

<sup>246</sup> Eine *Audit Exemption Threshold* von 0 Euro i.S.d. FEE-Übersicht (z.B. die außer für das Nicht-EU-Mitglied Norwegen auch für Malta und Schweden gilt) wäre dann gleichzusetzen mit einer Nichtausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts zur Befreiung von kleinen Unternehmen von der Prüfungspflicht. Bis 2006 galt auch für Dänemark, dass sämtliche Kapitalgesellschaften prüfungspflichtig waren; ab 2007 wurde eine Befreiung für kleine Unternehmen eingeführt, aber die Schwellenwerte deutlich niedriger gesetzt als von der EU ermöglicht. Vgl. *FEE* (2009), S. 7, und *Holm, Claus/ Warming-Rasmussen, Bent* (2008), S. 43.

<sup>247</sup> Vgl. *Lanfermann, Georg* (2011), S. 3051 f.

<sup>248</sup> Vgl. *Richtlinie 2013/34/EU*, Art. 3, Abs. 1-4.

gen dienen als Kriterien sowohl Kapitalmarktnotierung als auch „volkswirtschaftliche Bedeutung“, was wiederum am Überschreiten größenabhängiger Kriterien (Bilanzsumme, Umsatzerlöse, Mitarbeiteranzahl) festgemacht wird.<sup>249</sup>

Für **Anwendungsbereiche außerhalb der Rechnungslegung und Prüfung** – bspw. für die Berechtigung der Inanspruchnahme von Fördermitteln – werden kleine und mittelgroße Unternehmen ebenfalls quantitativ (wenngleich mit abweichenden Größenkriterien) abgegrenzt.<sup>250</sup> Im Einklang mit der Empfehlung der EU-Kommission vom 06.05.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (2003/361/EG)<sup>251</sup> werden bspw. in Dokumenten zum Bürokratieabbau für KMU höhere Schwellenwerte unterstellt als in der Vierten EU-Richtlinie.<sup>252</sup>

### 2.3.2 Qualitative Abgrenzungskriterien für kleinere Unternehmen

Neben der quantitativen Abgrenzung gibt es Ansätze, den Mittelstand (rechtsformunabhängig) über qualitative Merkmale zu definieren. Auf nationaler Ebene nutzt bspw. das Institut für Mittelstandsforschung (IfM Bonn) einen solchen Ansatz.<sup>253</sup> Mittelständische Unternehmen sind durch die **Einheit von Eigentum und Leitung** geprägt, d.h. der Eigentümer oder ein Mitglied der Eigentümerfamilie managt sein Unternehmen (eigentümergeführte Unternehmen). Man spricht daher auch von Familienunternehmen. Da sowohl Management als auch Eigentümerentscheidungen in der gleichen Hand liegen, können diese Unternehmen sehr flexibel reagieren.<sup>254</sup> Das *BMWi (2007)* räumt indessen ein, dass eine exakte Zuordnung mitunter schwierig ist, weil Grenzfälle möglich sind: z.B. das Vorhandensein zusätzlicher angestellter Mitgeschäftsführer oder Unternehmen im Familienbesitz, aber geleitet von Fremdmanagern. Als entscheidendes Kriterium sieht *BMWi (2007)* an, dass der Eigentümer die strategischen Entscheidungen in der Hand behält. Dieses sei der Fall, wenn er bzw. seine Familie oder eine überschaubare Anzahl von Partnern, die ebenfalls in die Geschäftsführung involviert sind, die Kontrolle über das Unternehmen haben.<sup>255</sup>

Während die Definition mittelständischer Unternehmen bzw. KMU unter quantitativen Gesichtspunkten wegen der Eindeutigkeit und objektiven Nachprüfbarkeit der Kriterien geeignet erscheint, Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten gesetzlich festzulegen, gilt dies nicht für die Bestimmung des Prüfungsumfangs bzw. der Prüfungstiefe, die der Abschlussprüfer im Einzelfall nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen hat. Standardsetter – wie das IDW – stützen sich in ihren fachlichen Verlautbarungen besonders auf qualitative Kriterien, die sich zum Teil mit denen des IfM Bonn überschneiden.

<sup>249</sup> Vgl. *Leibfried, Peter/ Kleibold, Thorsten (2007)*, S. 393; *EJPD (2011)*.

<sup>250</sup> Vgl. für die EU: *EU-Kommission (2003)* und *IfM Bonn (2013)*; für z.B. Deutschland vgl. *IfM Bonn (2009)*. Überblick vgl. *EU-Kommission (2013a)* zur Bilanzrichtlinie vs. *EU-Kommission (2013b)*.

<sup>251</sup> Vgl. *EU-Kommission (2003)*, S. 4 (Anhang, Art. 2).

<sup>252</sup> Vgl. z.B. *EU-Kommission (2011f)*, S. 2.

<sup>253</sup> Vgl. *IfM Bonn (2013b)*; *BMWi (2007)*, S. 9 ff.

<sup>254</sup> Vgl. *BMWi (2007)*, S. 9 f.

<sup>255</sup> Vgl. *BMWi (2007)*, S. 9 ff.

Der *IDW Prüfungshinweis: Besonderheiten der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen (IDW PH 9.100.1)* charakterisiert ein KMU als jedes Unternehmen, bei dem neben der Einheit von Eigentum und geschäftsführender Funktion typischerweise **wenige Geschäftsbereiche, ein einfaches Rechnungswesen und einfache interne Kontrollen** vorliegen. Diese Ausgangssituation impliziert bestimmte **für KMU typische Unternehmensrisiken** wie z.B.:

- Abhängigkeit von nur wenigen Produkten, Dienstleistungen oder Kunden und daher starker Einfluss von Nachfrageänderungen und Konkurrenzentwicklungen,
- Auswirkungen ungünstiger Entwicklungen in der Branche,
- fehlende bzw. nicht dokumentierte Unternehmensplanung,
- ungenügende Eigenkapitalausstattung,
- eingeschränkte Finanzierungsmöglichkeiten.<sup>256</sup>

Solche Überlegungen fanden sich bereits in dem *International Auditing Practice Statement (IAPS) 1005 „The Special Considerations in the Audit of Small Entities“*.<sup>257</sup> Dieser IAPS ist zwischenzeitlich aufgehoben, denn seit dem Jahre 2003 baut das IAASB Besonderheiten bei der Prüfung kleinerer Unternehmen direkt in die ISA ein.<sup>258</sup>

### 2.3.3 Begriff der *Smaller Entities* in den *clarified ISA*

Die *clarified ISA* geben weiterhin qualitative Abgrenzungskriterien für den von Ihnen verwendeten KMU-Begriff. Dabei sieht das IAASB von einer systematischen Zusammenstellung von Kriterien ab. Indem das IAASB nicht mehr von *small entities* (wie noch in IAPS 1005) spricht, sondern den Komparativ *smaller entities* verwendet, wird stärker herausgestellt, dass es sich um einen relativen, gerade nicht eindeutig abgrenzbaren Begriff handelt.

Das IFAC Glossary of Terms<sup>259</sup> nennt – in Übereinstimmung mit ISA 200.A64 – als typische qualitative Kriterien einer kleineren Einheit, die aber weder als abschließende Aufzählung verstanden werden sollen noch unbedingt für alle zutreffen müssen:

- (a) Konzentration von Eigentum und Management auf eine kleine Anzahl von Personen und
- (b) „eines oder mehrere der folgenden Merkmale:
  - (i) überschaubare oder nicht komplexe Geschäftsvorfälle,
  - (ii) einfache Aufzeichnungen,
  - (iii) wenige Geschäftszweige und wenige Produkte innerhalb der Geschäftszweige,
  - (iv) wenige interne Kontrollen,
  - (v) wenige Managementebenen mit Verantwortung für ein breites Spektrum von Kontrollen oder
  - (vi) wenige Mitarbeiter, von denen viele einen großen Aufgabenbereich haben.“<sup>260</sup>

<sup>256</sup> Vgl. *IDW PH 9.100.1*, Tz. 3.

<sup>257</sup> Vgl. *IFAC (2008)*, S. 655-678.

<sup>258</sup> Vgl. auch *IFAC (2008)*, S. 2.

<sup>259</sup> Stand: Februar 2009, vgl. *IFAC (2010)*, S. 19.

<sup>260</sup> ISA 200.A64 in der deutschen Übersetzung gem. *IDW [Hrsg.] (2011)*, S. 83 f.

Gemäß ISA 200.A65 wurden die in den ISA enthaltenen spezifischen Überlegungen zu kleineren Einheiten „hauptsächlich für nicht kapitalmarktnotierte Einheiten entwickelt“; „gleichwohl können manche der Überlegungen bei Prüfungen von kleineren kapitalmarktnotierten Einheiten hilfreich sein“.<sup>261</sup> Bei dieser Formulierung wird das von Kapitel 2.3.1 abweichende Verständnis der ISA besonders deutlich. Während nach dem quantitativen KMU-Begriff der EU mit der Einteilung in eine höhere Größenklasse ein ausgeweiteter Pflichtenumfang verbunden ist und deshalb kapitalmarktnotierte Unternehmen definitionsgemäß für diese Zwecke stets als groß gelten,<sup>262</sup> knüpfen die ISA das Prüfungsvorgehen an qualitative Kriterien, welche die jeweilige Risikosituation widerspiegeln. Somit ist denkbar, dass kapitalmarktnotierte Unternehmen als „kleiner“ i.S.d. ISA gelten, weil sie bspw. eine überschaubare Geschäftstätigkeit und wenig Mitarbeiter haben. Ob die Überlegungen bezogen auf kleinere Unternehmen in den ISA im Einzelfall für den Abschlussprüfer relevant sind, kann er erst bei näherer Befassung mit dem zu prüfenden Unternehmen entscheiden. Die Kriterien vermeiden eine starre Einteilung.

Die qualitativen Kriterien der ISA gelten rechtsformunabhängig. Deshalb verwenden die ISA den Begriff „*entity*“. Um diesen Aspekt zu unterstreichen, wurde in den ISA-Übersetzungen des IDW für *entity* der Begriff „Einheit“ statt „Unternehmen“ neu eingeführt. Bei der zu prüfenden Einheit kann es sich um ein Unternehmen, einen Einzelkaufmann, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, eine Gebietskörperschaft, eine Anstalt des öffentlichen Rechts, einen Konzern oder eine nicht rechtlich abgegrenzte wirtschaftliche Einheit handeln. Eine Übersetzung mit „Unternehmen“ oder „Gesellschaft“ wäre deshalb unzureichend. So kann sich *entity* sogar auf eine nicht selbständige Niederlassung oder Sparte beziehen, für die eigenständig Rechnung gelegt wird.<sup>263</sup> Für die ISA-Anwendung ist es irrelevant, wer den zu prüfenden Abschluss aufstellt; es kommt allein darauf an, mit welcher Sicherheit der Prüfer eine Aussage trifft (vgl. Kapitel 2.1.1 zum Anwendungsbereich; dies wird eingehender in Kapitel 3 behandelt). Demzufolge ist es für die Anwendung der ISA auch irrelevant, ob es sich um nach nationalem Recht vorgeschriebene Prüfungen (Pflichtprüfungen) oder um freiwillige Prüfungen handelt. Da in dieser Arbeit die Übernahme der ISA in der EU und damit ausschließlich die Anwendung für rechtlich selbständige Einheiten untersucht wird, ist die Unterscheidung bzgl. *entity* nicht relevant. Für Zwecke dieser Arbeit werden deshalb die Begriffe Einheit und Unternehmen synonym verwendet.

Umgangssprachlich wird in der Praxis zwischen kleineren Einheiten, kleineren Unternehmen und KMU (bzw. dessen englischen Äquivalent SME) nicht differenziert. Dementsprechend wird auch in Papieren der IFAC mit eher inoffizielltem Charakter – wie z.B. dem IAASB Staff Paper „*Questions and Answers – Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity*“<sup>264</sup> – von SME gesprochen. Das ändert aber nichts an der vom IAASB intendierten Abgrenzung des Begriffs mithilfe qualitativer Kriterien.

---

<sup>261</sup> ISA 200.A65 in der deutschen Übersetzung gem. IDW [Hrsg.] (2011), S. 85; im Original heißt es „*smaller listed entities*“.

<sup>262</sup> Vgl. Artikel 53a der Vierten EU-Richtlinie bzw. Artikel 40 der neuen Bilanzrichtlinie 2013/34/EU. Vgl. ferner § 267 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 264d HGB bezogen auf kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, denen somit alle größenabhängigen Erleichterungen bei der Rechnungslegung und Prüfungspflicht, die das deutsche Handelsrecht bietet, verwehrt sind.

<sup>263</sup> Vgl. Anmerkung des Übersetzers zu ISA 200.4, in: IDW [Hrsg.] (2011), S. 51.

<sup>264</sup> IFAC (2009d).

Aus den unterschiedlichen Ansätzen (quantitative Kriterien vs. qualitative Kriterien) folgt, dass „kleinere Unternehmen“ i.S.d. ISA und „kleine Unternehmen“ i.S.d. Vierten EU-Richtlinie/ EU-Bilanzrichtlinie nicht zwingend übereinstimmen müssen. Im Gegenteil: Auch für nach der Bilanzrichtlinie als mittelgroße oder große einzustufende Unternehmen können – bezogen auf die Prüfungsdurchführung – im Einzelfall die ISA-Überlegungen zu kleineren Unternehmen einschlägig sein (darauf wird in Kapitel 4.4.3, insb. 4.4.3.1 und 4.4.3.4 eingegangen).

Die obigen Überlegungen lassen sich wie folgt zusammenfassen: „Kleinere Unternehmen“ i.S.d. ISA sind solche Unternehmen, für die ein abweichendes Prüfungsvorgehen zu erwägen ist oder für die besondere Überlegungen anzustellen sind – sei es nun in Form von Erleichterungen bzgl. der jeweiligen Prüfungsanforderungen oder ggf. auch zusätzlichen Erfordernissen. Die spezifischen Überlegungen zu kleineren Einheiten, wie sie konkret in den ISA aufgeführt sind, werden näher in Kapitel 5.2.1 beleuchtet; die daraus allgemein abzuleitenden Ansatzpunkte werden in Kapitel 5.2.2 und Kapitel 5.2.3 dieser Arbeit entwickelt.

### 3 Leitbild des risikoorientierten Prüfungsansatzes als Grundlage für die verhältnismäßige Anwendbarkeit von Prüfungsstandards und seine Umsetzung in den ISA

Dieses Kapitel befasst sich mit den prüfungstheoretischen Grundlagen des risikoorientierten Prüfungsansatzes und verdeutlicht, inwieweit diesem Leitbild bereits eine verhältnismäßige Anwendbarkeit inhärent ist. Nach einem Überblick über Struktur und Inhalte der ISA wird aufgezeigt, wie die ISA den risikoorientierten Prüfungsansatz umsetzen und das Prüfungsvorgehen detaillierter regeln.

#### 3.1 Prüfungsrisikomodell

##### 3.1.1 Konzept der hinreichenden Sicherheit

*Baetge* charakterisiert den risikoorientierten Prüfungsansatz als eine in den USA entwickelte Strategie zur Durchführung von Abschlussprüfungen, durch die die Prüfung im Sinne des Grundsatzes der Wesentlichkeit auf das notwendige Minimum reduziert werden soll.<sup>265</sup> Ziel der Abschlussprüfung ist es nicht, ein 100% sicheres und 100% genaues Urteil über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung abzugeben. Dies wäre laut *Baetge* schon allein wegen der Treuepflicht gegenüber dem Mandanten kein akzeptables Ziel, weil damit zu lange Prüfungszeiten und zu hohe Prüfungskosten verbunden sein würden.<sup>266</sup> Deshalb erfolgt eine Prüfung in Stichproben. Würde die Abschlussprüfung als Vollprüfung durchgeführt werden und müssten also sämtliche Sachverhalte, Belege, Geschäftsvorfälle usw. geprüft werden, würde das für das zu prüfende Unternehmen unvertretbare Kosten verursachen. Zwar wächst die Urteilssicherheit mit jeder zusätzlichen Prüfungshandlung. Aber ab einem bestimmten Niveau steht der Beitrag, den eine zusätzliche Prüfungshandlung zur Erhöhung der Urteilssicherheit leisten kann, in keinem wirtschaftlich sinnvollen Verhältnis zu den dadurch verursachten Kosten.<sup>267</sup>

Ungeachtet solcher wirtschaftlichen Überlegungen gibt es faktisch **inhärente Grenzen einer Abschlussprüfung**. Selbst bei einer Vollprüfung kann eine hundertprozentige, also absolute Urteilssicherheit nicht erreicht werden. In den meisten Fällen sind die Prüfungsnachweise eher überzeugend als zwingend, sie legen also Schlussfolgerungen nahe, liefern aber keinen endgültigen Beweis.<sup>268</sup> Im Übrigen sind Erkenntnismöglichkeiten begrenzt, weil dolose Handlungen häufig mit kollusivem Verhalten einhergehen oder dem Abschlussprüfer keine einer Staatsanwaltschaft vergleichbaren Befugnisse (z.B. zur Durchsuchung) zustehen.<sup>269</sup> Ebenso wenig kann ein Urteil hundertprozentig genau sein. Die meisten Abschlussangaben<sup>270</sup> beruhen auf subjektiven Einschätzungen oder Entscheidungen unter Unsicherheit, so dass es eine Bandbreite von

<sup>265</sup> Vgl. *Baetge, Jörg* (1997), S. 437.

<sup>266</sup> Vgl. *Baetge, Jörg* (1997), S. 439.

<sup>267</sup> Vgl. *IDW /F.A.Z.-Institut* (2002), S. 40.

<sup>268</sup> Vgl. ISA 200.5; *IDW PS 200*, Tz. 26.

<sup>269</sup> Zu den Grenzen einer Abschlussprüfung finden sich Auflistungen in ISA 200.A45-A52; *IDW PS 200*, Tz. 26; *IDW /F.A.Z.-Institut* (2002), S. 40 f.; *FEE* (2007), S. 64 f.

<sup>270</sup> Der Begriff Angaben bezieht sich in dieser Arbeit nicht nur auf Anhangangaben, sondern umfasst in Anlehnung an den Begriff *disclosures* in den ISA sämtliche quantitativen und deskriptiven Angaben in der Bilanz, GuV und Anhang (sog. „Abschlussangaben“ vgl. *IDW [Hrsg.]* (2011), S. 55, Anmerkung des Übersetzers zu ISA 200.13 (i)).



vertretbaren möglichen Auslegungen geben kann.<sup>271</sup> So liegt ein gewisser Grad an Ungenauigkeit im Wesen der Rechnungslegung und kann nicht durch zusätzliche Prüfungshandlungen beseitigt werden.

Ziel einer Abschlussprüfung ist vielmehr, ein hinreichend vertrauenswürdiges, d.h. ein hinreichend sicheres und genaues Prüfungsurteil abzugeben.<sup>272</sup> Bei der hinreichenden Sicherheit („*reasonable assurance*“) handelt es sich um ein **relatives Konzept**. Hinreichende Sicherheit bezieht sich auf ein den Umständen des Einzelfalls angepasstes Niveau, d.h. dieses Niveau ist **in Abhängigkeit von der jeweilige Aussage in der Rechnungslegung unterschiedlich**. So kann ein Abschlussprüfer bspw. in Bezug auf den Bestand flüssiger Mittel i.d.R. eine relativ hohe Sicherheit erlangen, während bei geschätzten Werten, bei denen die Wertermittlung mit hohen Ermessensspielräumen und Unsicherheiten behaftet ist, die erreichbare Prüfungssicherheit vergleichsweise niedriger sein wird.<sup>273</sup> Dieses Konzept der IFAC ist nicht neu. Auch z.B. *Baetge* hat darauf hingewiesen, dass jedes Prüffeld aufgrund seiner Besonderheiten mit einer spezifischen Methode und einer spezifischen Anforderung an Sicherheit und Genauigkeit zu prüfen ist.<sup>274</sup>

Die Relativität des Konzepts wird betont, weil das erzielbare Niveau der Prüfungssicherheit bei verschiedenen zu prüfenden Angaben unterschiedlich hoch ist. D.h. eine Vorgabe, dass eine Abschlussprüfung mit einer einheitlichen Prüfungssicherheit von z.B. 95% durchgeführt werden soll, kann nicht erfüllt werden. Nichtsdestotrotz bezeichnet die hinreichende Sicherheit auf die Abschlussprüfung insgesamt bezogen durchaus ein relativ hohes Niveau, gemessen an dem, was möglich und wirtschaftlich sinnvoll wäre.<sup>275</sup>

Für die Ausrichtung der Abschlussprüfung darauf, dass die Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können<sup>276</sup>, bildet das Prüfungsrisikomodell (*Audit Risk Model*), das im folgenden Abschnitt dargestellt wird, eine theoretische Grundlage.

### 3.1.2 Komponenten des Prüfungsrisikos

Prüfungsrisiko wird definiert als die Wahrscheinlichkeit, dass der Prüfer den Abschluss bzw. ein Prüffeld akzeptiert, obwohl wesentliche Fehler vorliegen.<sup>277</sup> Das Prüfungsrisiko setzt sich aus dem Fehlerrisiko und dem Entdeckungsrisiko zusammen.<sup>278</sup> Das Fehlerrisiko ergibt sich aus inhärentem Risiko und Kontrollrisiko. Mit dem **inhärenten Risiko** wird die Anfälligkeit eines Prüffeldes für das Auftreten von Fehlern bezeichnet, die für sich oder zusammen mit Fehlern in an-

<sup>271</sup> Vgl. ISA 200.A46.

<sup>272</sup> Vgl. *Baetge, Jörg* (1997), S. 439.

<sup>273</sup> Zur Relativität des Konzepts vgl. *FEE* (2003), insb. S. 44 und 151 f.; *IFAC* (2006b), S. 7. Vgl. außerdem *Ruhnke, Klaus* (2006), S. 1175.

<sup>274</sup> Vgl. *Baetge, Jörg* (1997), S. 439.

<sup>275</sup> Vgl. dazu ISA 200.5. Bei manchen Aussagen könnte eine hinreichende Sicherheit aber auch nur knapp über 50% bedeuten („*more likely than not*“); vgl. *FEE* (2003), S. 151.

<sup>276</sup> Dies spiegelt sich auch in der übergreifenden Zielsetzung des Abschlussprüfers gemäß ISA 200.11 wider.

<sup>277</sup> Vgl. *Quick, Reiner* (1998), S. 244; *Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus* (2007), S. 214; ISA 200.13 (c); *IDW [Hrsg.]* (2012), Abschn. R, Tz. 75.

<sup>278</sup> Vgl. auch ISA 200.13 (c).

deren Prüffeldern wesentlich sind – ohne Berücksichtigung des internen Kontrollsystems (IKS).<sup>279</sup> Das **Kontrollrisiko** stellt die Gefahr dar, dass Fehler, die in Bezug auf ein Prüffeld ggf. zusammen mit Fehlern aus anderen Prüffeldern wesentlich sind, durch das IKS der zu prüfenden Einheit nicht verhindert oder aufgedeckt und korrigiert werden. Bei einem nicht oder nur bedingt wirksamen IKS sind die Kontrollrisiken hoch, wogegen mit einem wirksamen IKS niedrige Kontrollrisiken verbunden sind.<sup>280</sup>

Das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko kann der Abschlussprüfer nicht beeinflussen. Um sie einzuschätzen, ist er auf Informationen angewiesen, die er im Wesentlichen bei der Analyse der Geschäftstätigkeit und der wirtschaftlichen Lage des zu prüfenden Unternehmens sowie zum Aufbau und der Funktionsweise des IKS gewinnen kann.<sup>281</sup> Die einzige vom Abschlussprüfer beeinflussbare Komponente ist das Entdeckungsrisiko.

Das **Entdeckungsrisiko** stellt die Wahrscheinlichkeit dar, dass der Abschlussprüfer durch seine Prüfungshandlungen Fehler in der Rechnungslegung nicht entdeckt, die für sich oder zusammen mit anderen Fehlern wesentlich sind.<sup>282</sup> In Abhängigkeit von der Beurteilung der Fehlerrisiken ist das Entdeckungsrisiko durch die Wahl von Art, Umfang und zeitlicher Abfolge der aussagebezogenen Prüfungshandlungen<sup>283</sup> so festzulegen, dass der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit treffen kann. Je höher (geringer) die Fehlerrisiken sind, desto niedriger muss (höher kann) das Entdeckungsrisiko sein.

Das Prüfungsrisiko (AR) ist eine Funktion von dem inhärenten Risiko des Prüffelds (IR), dem unternehmensinternen Kontrollrisiko (CR) und dem Entdeckungsrisiko des Prüfers (DR):<sup>284</sup> **AR = f(IR; CR; DR)**. Die multiplikative Verknüpfung, mit welcher der Zusammenhang manchmal im Schrifttum – nicht jedoch in den ISA selbst – dargestellt wird,<sup>285</sup> ist nicht als berechenbare Formel zu verstehen, sondern dient eher didaktischen Zwecken statt der Operationalisierung des Prüfungsrisikos.<sup>286</sup> Obgleich die mathematische Darstellung eine Berechenbarkeit suggeriert, ist das Modell zu abstrakt und die zugrundeliegenden Einschätzungen zu subjektiv, um die Risiken zu quantifizieren. So ist u.a. zu bedenken, dass das Entdeckungsrisiko sich nicht nur aus dem Risiko aus Stichprobenprüfungen zusammensetzt, sondern auch aus dem Risiko aus

<sup>279</sup> Ausführlicher bei *Quick, Reiner (1998)*, S. 244.

<sup>280</sup> Den Zusammenhang zwischen den verschiedenen Komponenten des Prüfungsrisikos veranschaulicht die Wasserhahn-Sieb-Analogie des AICPA, abgebildet bei *Quick, Reiner (1998)*, S. 245, bei der das Wasser die möglichen Fehler im Abschluss symbolisiert (inhärentes Risiko), die durch die Siebe (IKS bzw. Aufdeckung durch den Abschlussprüfer) je nach Einzelfall mehr oder weniger aufgefangen werden.

<sup>281</sup> Vgl. *IDW [Hrsg.] (2012)*, Abschn. R, Tz. 75 ff.; *Baetge, Jörg (1997)*, S. 442.

<sup>282</sup> Vgl. u.a. *ISA 200.13 (e)*; *IDW [Hrsg.] (2012)*, Abschn. R, Tz. 85.

<sup>283</sup> Das sind Prüfungshandlungen, die darauf angelegt sind, wesentliche falsche Darstellungen auf Aussageebene aufzudecken (*ISA 330.4 (a)*).

<sup>284</sup> Die Abkürzungen stehen für *Audit Risk, Inherent Risk, Control Risk, Detection Risk*.

<sup>285</sup> Vgl. *Baetge, Jörg (1997)*, S. 443. *Baetge* sieht die multiplikative Verknüpfung der einzelnen Risikokomponenten als zulässig an unter der Voraussetzung, dass die Risikokomponenten als bedingte Wahrscheinlichkeiten definiert werden; vgl. *Baetge, Jörg (1997)*, S. 453.

<sup>286</sup> Vgl. z.B. *AICPA (2013)*, Tz. 26; *Toebe, Marc/Lorson, Peter (2012)*, S. 1201

analytischen Prüfungshandlungen, welches sich nicht berechnen lässt.<sup>287</sup> Jedoch ist das Modell geeignet, die Grundidee des risikoorientierten Prüfungsansatzes zu vermitteln und zumindest dem Abschlussprüfer eine Orientierung bei der Organisation der Prüfungshandlungen zu geben. Das Prüfungsrisikomodell vermag zwar nicht den viel komplexeren Prüfungsprozess abzubilden, bietet aber eine Orientierungshilfe für den Abschlussprüfer bei der Prüfungsplanung.<sup>288</sup>

Da die gesetzlichen Vertreter üblicherweise durch die Ausgestaltung eines wirksamen IKS auf die bestehenden inhärenten Risiken reagieren, besteht in vielen Fällen zwischen den Kontrollrisiken und den inhärenten Risiken ein enger Zusammenhang, so dass der Abschlussprüfer regelmäßig eine zusammengefasste Beurteilung der Fehlerrisiken vornimmt. Bei einem weniger wirksamen IKS, d.h. einem höheren Kontroll- und damit höheren Fehlerrisiko, müssen mehr aussagebezogene Prüfungshandlungen durchgeführt werden als bei einem wirksamen IKS, d.h. einem niedrigeren Kontroll- und damit niedrigeren Fehlerrisiko.

Baetge bemängelt am Konzept,<sup>289</sup> dass das Prüfungsrisiko lediglich als das Risiko definiert wird, dass der Abschlussprüfer einen Abschluss als ordnungsmäßig beurteilt, obwohl dieser tatsächlich wesentliche Fehler enthält ( $\alpha$ -Fehler<sup>290</sup>). Die Möglichkeit, dass der Abschlussprüfer einen tatsächlich ordnungsmäßigen Abschluss als nicht ordnungsmäßig beurteilt ( $\beta$ -Fehler) wird hingegen nicht berücksichtigt.<sup>291</sup> Somit ist die Definition des Prüfungsrisikos an der Wirksamkeit – und nicht an der Wirtschaftlichkeit – der Prüfung ausgerichtet. ISA 200.A33 spricht diesen Umstand explizit an, dass für Zwecke der ISA das Prüfungsrisiko gerade nicht das Risiko eines  $\beta$ -Fehlers<sup>292</sup> umfasst; laut ISA 200.A33 ist dieses Risiko aber normalerweise vernachlässigbar. Die Einschätzung des ISA scheint m.E. nachvollziehbar, weil Mandanten i.d.R. eine Einschränkung des Testats vermeiden wollen. Falls ein Prüfer zu Unrecht einen Abschluss als fehlerhaft beurteilt, wird der Mandant weitere Nachweise erbringen, bis er den Prüfer von der Richtigkeit der Rechnungslegung überzeugen kann.

Ungeachtet dessen fließen beide Aspekte über die Anwendung von Stichprobenverfahren in die Bestimmung des Prüfungsumfangs ein.<sup>293</sup> Dementsprechend führt ISA 530, der die Anwendung statistischer und nichtstatistischer Stichprobenverfahren behandelt, zwei Arten von falschen Schlussfolgerungen auf (vgl. ISA 530.5 (c)).

<sup>287</sup> Vgl. dazu Wiedmann, Harald (1996), S. 168; Mochty, Ludwig (1997), S. 741. Weitere Kritikpunkte am Risikomodell vgl. Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus (2007), S. 214; Quick, Reiner (1998), S. 246 ff.; Mochty, Ludwig (1997), S. 739 f.

<sup>288</sup> Vgl. Baetge, Jörg (1997), S. 444; Quick, Reiner (1998), S. 247 f.

<sup>289</sup> Die Kritik bezog sich auf den damaligen ISA 400 „Risk Assessments and Internal Control“. An der Konzeption hat sich jedoch in den *clarified* ISA (heute definiert in ISA 200) nichts geändert.

<sup>290</sup> Unter einem  $\alpha$ -Fehler versteht man die irrtümliche Ablehnung der zutreffenden Ausgangshypothese (Nullhypothese), unter  $\beta$ -Fehler die irrtümliche Annahme einer unzutreffenden Nullhypothese. Baetge geht von der Nullhypothese „Prüffeld ist nicht ordnungsmäßig“ aus; deshalb stehen seine Definitionen von  $\alpha$ -Fehler und  $\beta$ -Fehler in umgekehrtem Verhältnis zur Verwendung in der IDW Stellungnahme HFA 1/1988, Abschn. D.III.3. (dort wird die Nullhypothese als „Prüffeld ist ordnungsmäßig“ definiert) oder auch z.B. Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus (2007), S. 214: Dort ist das Prüfungsrisiko als  $\beta$ -Fehler bezeichnet.

<sup>291</sup> Vgl. Baetge, Jörg (1997), S. 452.

<sup>292</sup> ISA 200 verwendet nicht die Begriffe  $\alpha$ -/ $\beta$ -Fehler, sondern umschreibt das Risiko verbal.

<sup>293</sup> Vgl. Quick, Reiner (1998), S. 247.

### 3.2 Grundzüge des risikoorientierten Prüfungsansatzes

Der risikoorientierte Prüfungsansatz ist nicht den IAASB Standards vorbehalten. So basieren bspw. auch die IDW Prüfungsstandards<sup>294</sup> bzw. die davor geltenden IDW Fachgutachten auf einer risikoorientierten Vorgehensweise innerhalb der Abschlussprüfung. Die unterschiedlichen Standards mögen sich zwar in Detailvorgaben unterscheiden (bspw. in der Aufteilung des Prüfungsrisikos), das zugrunde liegende Konzept ist jedoch gleich.

Das Konzept des risikoorientierten Prüfungsansatzes, welches ungeachtet der individuellen Ausgestaltung verschiedenen Prüfungsstandards zugrunde liegt, lässt sich m.E. grob wie folgt skizzieren:

Eine Abschlussprüfung ist darauf auszurichten, dass die Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden. Dabei muss die Gefahr, trotz vorhandener Fehler in der Rechnungslegung ein positives Prüfungsurteil abzugeben (Prüfungsrisiko), auf ein akzeptables Maß<sup>295</sup> reduziert werden. Der Abschlussprüfer muss die einzelnen Komponenten des Prüfungsrisikos kennen und analysieren. Eine solche Analyse ist Voraussetzung für die Entwicklung einer risikoorientierten Prüfungsstrategie und eines daraus abzuleitenden Prüfungsprogramms.

Mit seinen Prüfungshandlungen bezweckt der Abschlussprüfer, die Fehlerrisiken festzustellen und anschließend zu beurteilen. Dies setzt voraus, dass er die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld ausreichend kennt. Verfügen muss der Abschlussprüfer folglich über grundlegendes Wissen über die allgemeine wirtschaftliche Lage und die besonderen Belange der Branche sowie über spezifisches Wissen um die Unternehmensstrategie, die Geschäftsrisiken, den Umgang mit den Geschäftsrisiken und die Abläufe bzw. Geschäftsprozesse im Unternehmen. Dabei befasst er sich insbesondere mit dem rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystem, das der Komplexität des jeweiligen zu prüfenden Unternehmens angemessen sein muss.

Im Rahmen der Abschlussprüfung werden Prüfungsnachweise zur Funktion relevanter Teile des IKS und zu den einzelnen Aussagen in der Rechnungslegung eingeholt. Mit diesen Funktionsprüfungen und aussagebezogenen Prüfungshandlungen reagiert der Abschlussprüfer auf die von ihm beurteilten Fehlerrisiken. Somit werden nach dem risikoorientierten Prüfungsansatz die Prüfungshandlungen jeweils an den im Einzelfall bestehenden Risiken des Prüfungsgegenstandes ausgerichtet. Dies bedeutet, dass sich der Abschlussprüfer mit risikoreichen Prüfungsfeldern intensiver befasst als mit weniger risikobehafteten.

Die Risiken des Prüfungsgegenstandes werden wiederum u.a. von der Größe und Komplexität des den Abschluss aufstellenden Unternehmens, dessen Geschäftsmodell oder dessen Stellung in der Branche beeinflusst. Der risikoorientierte Ansatz erlaubt es also nicht nur, sondern verlangt für eine wirksame Prüfung sogar, dass der Abschlussprüfer seine Arbeit implizit an der Größe und Komplexität der zu prüfenden Unternehmen ausrichtet.

---

<sup>294</sup> Vgl. IDW PS 200, Tz. 24.

<sup>295</sup> In ISA 200.13 (e) „vertretbar niedriges Maß“; vgl. IDW [Hrsg.] (2011), S. 57. Laut Buchner soll das Risiko eines Fehltrteils „ein vertret- und überprüfbares Maß“ nicht übersteigen; Buchner, Robert (1991), S. 171. Buchner verweist dabei darauf, dass die Beweiskraft und damit die intersubjektive Nachprüfbarkeit von Prüfungsurteilen – abgesehen von der Güte der Informationsquelle – wesentlich von der Art der Informationsaufnahme beeinflusst wird.

### **3.3 Risikoorientierte Vorgehensweise nach ISA**

Während die zuvor beschriebenen Grundzüge des risikoorientierten Prüfungsansatzes auch für die ISA insgesamt gelten, sind die ISA-Vorgaben im Einzelnen detaillierter. Die wesentlichen Besonderheiten werden im Folgenden dargestellt.

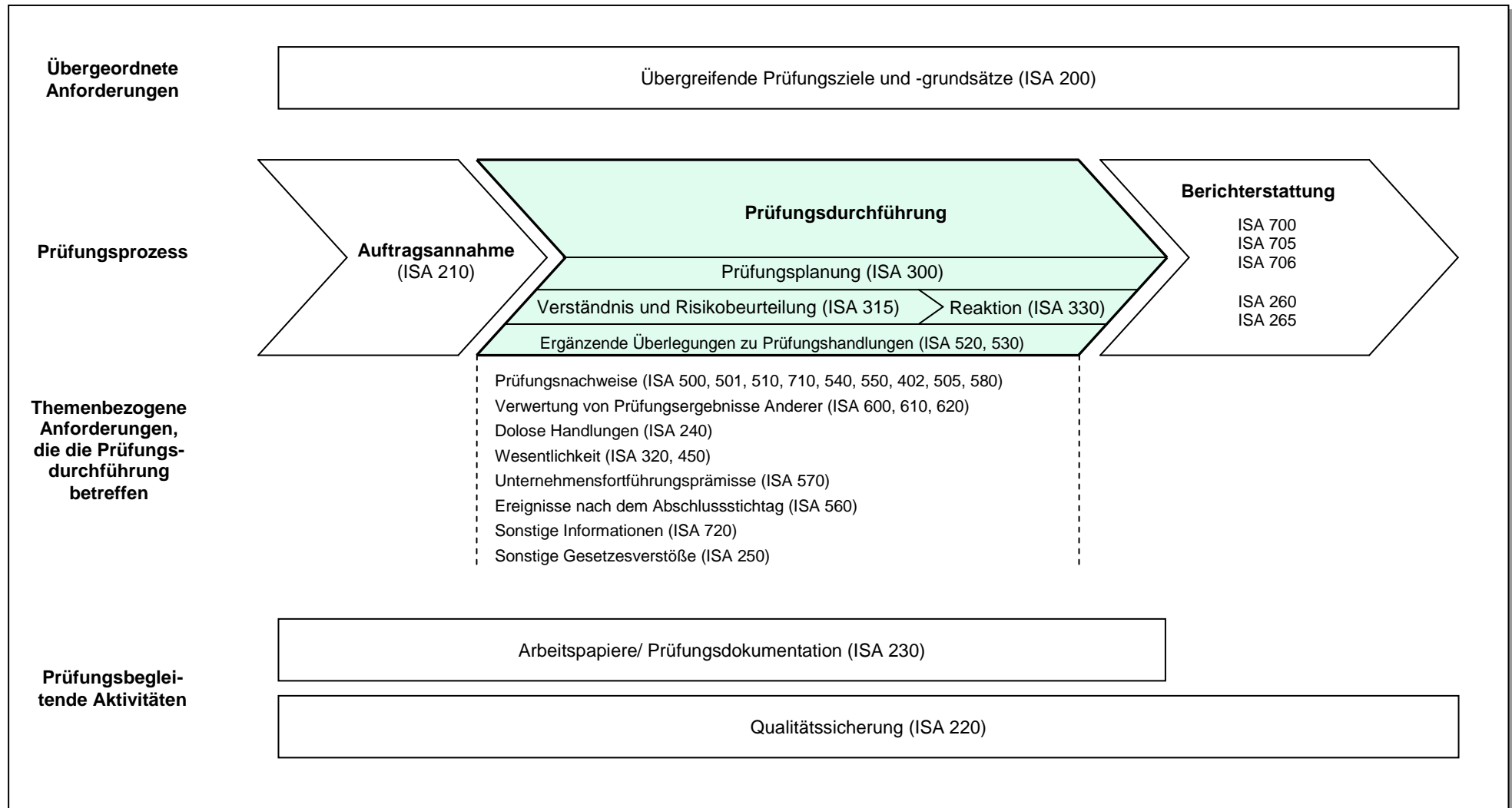


Abb. 4: Überblick über die ISA

Quelle: eigene Darstellung

### 3.3.1 Überblick über Struktur und Inhalte des ISA-Regelwerks

Abb. 4 enthält sämtliche die Abschlussprüfung betreffende ISA und setzt sie zueinander in Beziehung. Ein Teil der Standards lässt sich konkret den Teilprozessen<sup>296</sup> einer Prüfung – **Auftragsannahme, Prüfungsdurchführung<sup>297</sup>, Berichterstattung** – zuordnen. Eine gewisse Sonderstellung hält ISA 230 zur Erstellung der Arbeitspapiere, weil dies eine prüfungsbegleitende Aufgabe darstellt. Außerdem enthalten auch andere ISA zusätzlich themenspezifische Überlegungen zur Prüfungsdokumentation.

Daneben gibt es **themenbezogene ISA**, in denen Einzelaspekte der Prüfung (z.B. Wesentlichkeit, Unternehmensfortführungsprämisse) oder bestimmte Prüfungshandlungen (wie analytische Prüfungshandlungen, Stichproben) herausgegriffen und zusammenhängend erläutert werden, unabhängig davon, wann sie innerhalb des Prüfungsprozesses relevant sind.

ISA 200 regelt **übergreifende Zielsetzungen** des Abschlussprüfers und die Grundsätze des risikoorientierten Prüfungsansatzes. ISA 200 verlangt, dass der Abschlussprüfer hinreichende Sicherheit für sein Prüfungsurteil erlangt. Dies setzt voraus, dass er sich ausreichende geeignete Prüfungsnachweise verschafft, um begründete Schlussfolgerungen als Grundlage für das Prüfungsurteil ziehen zu können.<sup>298</sup> Das Sammeln von **Prüfungsnachweisen** ist somit ein zentrales Thema in einer Abschlussprüfung, dem mehrere ISA gewidmet sind. Neben ISA 500, der sich allgemein mit Prüfungsnachweisen befasst, gibt es eine Reihe anderer ISA zu wichtigen Aspekten wie geschätzten Werten, Angaben zu nahe stehenden Personen, Vorratsinventur oder Saldenbestätigungen für Forderungen oder Verbindlichkeiten. Außerdem sind schriftliche Erklärungen des Managements (oder genauer gesagt deren Verweigerung) eine wichtige Quelle für Prüfungsnachweise.<sup>299</sup>

Die ISA, die sich auf Einzelthemen unabhängig von der zeitlichen Relevanz innerhalb des Prüfungsablaufs beziehen, sind historisch bedingt. Solche „alten“ Standards wie ISA 501 zu Prüfungsnachweisen für besondere Abschlussposten gibt es weiterhin, weil sie im *Clarity*-Projekt nur *redrafted* aber nicht *revised* wurden. Mit der Überarbeitung des Prüfungsrisikomodells (2000-2003) wurde hingegen der Gedanke der Prozessorientierung in die ISA integriert (zum *Audit-Risk*-Projekt vgl. Kapitel 2.1.2.1<sup>300</sup>). Die im Jahre 2004 verabschiedeten Standards (ISA

<sup>296</sup> Das WP Handbuch unterteilt den Prüfungsprozess hingegen in die Phasen Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung und Überwachung sowie Berichterstattung über die Prüfung, weist aber dabei darauf hin, dass dies v.a. den gedanklichen, aber nicht unbedingt den zeitlichen Ablauf einer Prüfung wiedergibt. Vgl. *IDW [Hrsg.] (2012)*, Abschn. R, Tz. 36 f. und 42.

<sup>297</sup> Der Begriff Prüfungsdurchführung soll dabei die Prüfungsplanung umfassen. Allerdings sei darauf hingewiesen, dass in Anlehnung an die angelsächsische Übung auch in Deutschland immer häufiger das Begriffspaar „Prüfungsplanung und -durchführung“ nebeneinander verwendet wird, um die Bedeutung der Planung hervorzuheben. Ausführlich zum Begriff siehe Fn. 5 in dieser Arbeit.

<sup>298</sup> ISA 500.5 (c) definiert Prüfungsnachweise als „Informationen, die vom Abschlussprüfer zur Ableitung der Schlussfolgerungen verwendet werden, auf denen das Prüfungsurteil basiert“.

<sup>299</sup> Vgl. ISA 580.A1.

<sup>300</sup> Abgeschafft – da inhaltlich in anderen Standards integriert – wurden dabei ISA 310 „*Knowledge of the Business*“, ISA 400 „*Risk Assessments and Internal Control*“ sowie ISA 401 „*Auditing in a Computer Information Systems Environment*“. Ein Überblick über die ISA vor Clarity bzw. sogar vor Überarbeitung des Prüfungsrisikomodells (Stand 2000) findet sich bei *Lohse, Günter (2000)*, S. 351; ferner bei *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 117 f.

315 und 330) sowie die darauf aufbauend überarbeiteten ISA (wie ISA 240, ISA 540) folgen nunmehr dem Prüfungsablauf.

Kern des aktuellen ISA-Gesamtpakets bilden die **Audit Risk Standards**<sup>301</sup> ISA 315 und 330. Die Zweiteilung in die Identifizierung und Beurteilung von Fehlerrisiken (ISA 315) und die Reaktionen des Abschlussprüfers darauf (ISA 330) spiegelt den Risikomanagement-Gedanken bei der Abschlussprüfung wider. Beide Standards decken das Vorgehen des Prüfers ab, durch welche Prüfungshandlungen er am besten Prüfungsnachweise erlangt. Die Grundzüge dieser beiden Standards werden deshalb in den Kapiteln 3.3.2 bis 3.3.5 vertieft.

Der **Fehlerbegriff der ISA** ergibt sich bereits aus der übergreifenden Zielsetzung des ISA 200.11: Der Abschlussprüfer strebt danach, mit hinreichender Sicherheit festzustellen, ob der Abschluss frei von wesentlichen Fehlern<sup>302</sup> ist. Dabei ist die Ursache für die Fehler unerheblich. Dementsprechend zielt die Prüfung laut ISA 315.3 auf die Aufdeckung von Fehlern i.S.v. wesentlichen falschen Darstellungen ab, ungeachtet dessen, ob es sich um beabsichtigte oder unbeabsichtigte handelt. Zusätzlich stellt ISA 315.A4 klar, dass die zu beurteilenden Risiken sowohl Risiken aufgrund von **Irrtümern (error**<sup>303</sup>) als auch Risiken aufgrund von **dolosen Handlungen (fraud**<sup>304</sup>) umfassen. Obwohl beide Aspekte unter ISA 315 fallen, sind dolose Handlungen nach Auffassung des IAASB jedoch ein so bedeutsamer Aspekt, dass dies einen separaten ISA (ISA 240) rechtfertigt, der ISA 315 und 330 ergänzt.

Da die Fehlerrisiken bei dolosen Handlungen ungleich höher sind, muss dies der Abschlussprüfer bei der Prüfungsplanung und -durchführung berücksichtigen. Allerdings geht seine Verantwortung nur so weit, wie sein Prüfungsurteil zur Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses betroffen ist.<sup>305</sup> Auch wenn der Abschlussprüfer möglicherweise dolose Handlungen vermutet oder in seltenen Fällen identifiziert, braucht er auch nach ISA keine rechtliche Feststellung zu der Frage zu treffen, ob tatsächlich dolose Handlungen stattgefunden haben (vgl. ISA 240.3).

Die Berichterstattungserfordernisse behandelt das IAASB in den ISA 700, 705 und 706 zum Vermerk des Abschlussprüfers. Darüber hinausgehende Kommunikationspflichten regeln ISA 260<sup>306</sup> und ISA 265. Die ISA verlangen nicht einen Prüfungsbericht i.S. eines *long-form audit report*, wie er in ein paar EU-Mitgliedstaaten mit dualistischer Corporate-Governance-Struktur (wie

---

<sup>301</sup> Aus dem *Audit-Risk-Projekt* gingen die *Audit Risk Standards* hervor: ISA 315 und 330 (als neue Standards, die u.a. ISA 310, 400 und 401 ersetzen), ISA 500 (Revised) sowie die Ergänzung zu ISA 200, worin die Grundzüge des Prüfungsrisikomodells erläutert werden (ISA 200.A28 ff.). Vgl. *IFAC (2003b)*.

<sup>302</sup> in den ISA „*material misstatement(s)*“ genannt, in *IDW [Hrsg.] (2011)* übersetzt mit „wesentliche falsche Darstellung(en)“.

<sup>303</sup> *IDW [Hrsg.] (2011)* übersetzt *error* mit „Irrtümern“; in § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB und dementsprechend auch in *IDW PS 210* wird bislang der Begriff „Unrichtigkeiten“ verwendet.

<sup>304</sup> *IDW [Hrsg.] (2011)* übersetzt *fraud* mit „dolose Handlungen“. Zum Vergleich: In § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB und dementsprechend auch in *IDW PS 210* wird bislang der Begriff „(Rechnungslegungs-)Verstöße“ verwendet.

<sup>305</sup> Diese Pflichten unterscheiden sich von einer Unterschlagungsprüfung i.S.v. *IDW FG 1/1937 i.d.F. 1990*.

<sup>306</sup> Neben ISA 260 und 265 enthalten 13 weitere ISA Kommunikationsanforderungen, aufgelistet in Anhang 1 zu ISA 260 „Besondere Anforderungen an die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen in ISQC 1 und anderen ISA“.



Deutschland<sup>307</sup>, Österreich<sup>308</sup>, Dänemark<sup>309</sup>) als Berichtsinstrument an den Aufsichtsrat üblich ist.<sup>310</sup> Mit ISA 260 hebt das IAASB die Bedeutung einer wirksamen **wechselseitigen Kommunikation** während einer Abschlussprüfung hervor. Der Titel des Standards verdeutlicht bereits, dass es erwartungsgemäß nicht nur eine (einseitige) Berichterstattungspflicht des Abschlussprüfers an das Aufsichtsorgan gibt. Dies basiert auf der Annahme, dass die Kommunikation nicht nur der Unterstützung des Aufsichtsorgans bei dessen Überwachungsfunktion dient, sondern der Abschlussprüfer daraus auch prüfungsrelevante Informationen – v.a. im Rahmen der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung – erlangen kann.<sup>311</sup> So nennt z.B. ISA 315.A70 (c) die Mitwirkung des Aufsichtsorgans einschließlich seiner Zusammenarbeit mit den externen Prüfern als ein Element des Kontrollumfelds des zu prüfenden Unternehmens. Daher überrascht es nicht, dass der Abschlussprüfer gemäß ISA 260.22 beurteilen muss, ob die wechselseitige Kommunikation zwischen ihm und den für die Überwachung Verantwortlichen für den Zweck der Prüfung angemessen war.<sup>312</sup>

Am Ende des Kapitels 3.3 (S. 67) wird der grundsätzliche Ablauf einer risikoorientierten Prüfung nach ISA graphisch dargestellt. Die folgenden Unterkapitel 3.3.2 bis 3.3.5 erläutern die komplex anmutende Darstellung.

### 3.3.2 Risikoidentifizierung und -beurteilung gemäß ISA 315 – Verständnisgewinnung

Um Fehlerrisiken – oder in der Terminologie der ISA „Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“ – identifizieren zu können, muss der Abschlussprüfer die Geschäftstätigkeit der zu prüfenden Einheit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld ausreichend kennen. Die heutigen ISA sprechen vom „Verstehen der Einheit“ (*Understanding the Entity*) statt wie früher von „Kenntnissen über die Geschäftstätigkeit“ (*Knowledge of the Business*), um zu verdeutlichen, dass sich der Abschlussprüfer dabei umfassende Kenntnisse verschaffen muss. Zum Beispiel umfasst das Verstehen der Ziele und der Strategie des zu prüfenden Unternehmens und der damit verbundenen Geschäftsrisiken – über die Kenntnis dieser Ziele, Strategien und Geschäftsrisiken hinaus – auch, dass der Abschlussprüfer die Umsetzung der Unternehmensziele und -strategien vor dem Hintergrund der Geschäftsrisiken und damit das Geschäftsmodell des

<sup>307</sup> Das deutsche Recht z.B. sieht mit § 321 HGB i.V.m. IDW PS 450 einen detaillierten Prüfungsbericht in schriftlicher Form vor, mit dem der Abschlussprüfer besonders seiner Unterstützungsfunktion gegenüber dem Aufsichtsrat nachkommt.

<sup>308</sup> Vgl. § 273 Unternehmensgesetzbuch (UBG); dieser Prüfungsbericht ist gem. Abs. 4 auch an den Aufsichtsrat gerichtet.

<sup>309</sup> Vgl. Holm, Claus/ Warming-Rasmussen, Bent (2008), S. 54 und 71 f.

<sup>310</sup> Die Übernahme der ISA in der EU steht einer Beibehaltung eines solchen im Rahmen des jeweiligen Corporate-Governance-Systems genutzten Berichtsinstruments nicht entgegen (vgl. Abschlussprüferrichtlinie 2006, Erwägungsgrund Nr. 13). Wie bereits ISA 260.3 betont, wird der Abschlussprüfer durch keine ISA-Vorgaben daran gehindert, sich mit den für die Überwachung Verantwortlichen über sonstige Sachverhalte auszutauschen.

<sup>311</sup> Vgl. ISA 260.4 (Einleitung) sowie ISA 260.9 (Ziele).

<sup>312</sup> Eine unzureichende wechselseitige Kommunikation kann auf ein unzulängliches Kontrollumfeld hindeuten und die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen beeinflussen. Außerdem besteht das Risiko, dass der Abschlussprüfer keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise für die Bildung eines Prüfungsurteils über den Abschluss erlangt (ISA 260.A43). Gegebenenfalls kommt sogar die Modifizierung des Prüfungsurteils auf der Grundlage eines Prüfungshemmnisses in Betracht (ISA 260.A44).

zu prüfenden Unternehmens versteht.<sup>313</sup> Da sich an der Ausrichtung der Abschlussprüfung und dem Konzept der hinreichenden Sicherheit grundsätzlich nichts geändert hat, kann es sich nur um eine klarstellende Terminologie handeln.

ISA 315.11 listet konkret die Aspekte auf, mit denen sich der Abschlussprüfer zur Feststellung von Fehlerrisiken mindestens befassen muss: externe Faktoren wie Besonderheiten der Branche, rechtliche Rahmenbedingungen und die maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, sog. Merkmale der zu prüfenden Einheit (wie Geschäftstätigkeit, Eigentümer-, Führungs- und Überwachungsstruktur, Organisation, Investition und Finanzierung), Unternehmensziele und -strategien sowie damit verbundene Geschäftsrisiken, die wesentliche Fehler in der Rechnungslegung auslösen können, sowie Messung und Überwachung des wirtschaftlichen Erfolgs.

Der Abschlussprüfer muss sich bereits bei der Prüfungsplanung einen Überblick über das Unternehmen verschaffen. Allerdings ist die Informationsgewinnung den Risikobeurteilungen des Prüfers nicht vorgelagert, sondern erstreckt sich vielmehr als kontinuierlicher Prozess über die gesamte Abschlussprüfung (vgl. ISA 315.A1). Sie ist wesentlicher Bestandteil der sog. **Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung** (*Risk Assessment Procedures*), welche – nach den ISA zwingend – Befragungen, analytische Prüfungshandlungen sowie Beobachtungen und Inaugenscheinnahmen umfassen (vgl. ISA 315.6). Die Informationen daraus darf der Abschlussprüfer zwar als Prüfungsnachweise verwenden; allerdings liefern Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung für sich allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise als Grundlage für das Prüfungsurteil (vgl. ISA 315.5).

Aufgrund der besonderen Bedeutung des IKS des zu prüfenden Unternehmens und der Notwendigkeit, dass der Abschlussprüfer ausreichende Kenntnisse über das IKS bei Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes erlangt, widmen sich die ISA diesem Aspekt eingehend. Die **Befassung mit dem IKS** im Rahmen der Abschlussprüfung ist aber kein Selbstzweck. ISA 315.A42 erläutert: Ein Verständnis vom IKS hilft dem Abschlussprüfer dabei, Arten möglicher Fehler und Faktoren, die sich auf die Fehlerrisiken auswirken, zu identifizieren sowie Art, zeitliche Einteilung und Umfang weiterer Prüfungshandlungen zu planen.

Der Prüfer muss sich also mit dem IKS befassen, **soweit es für die Abschlussprüfung relevant ist**. Bei den relevanten Kontrollen ist eine Aufbauprüfung durchzuführen. Die Aufbauprüfung bezieht sich auf die Beurteilung der Angemessenheit der Kontrollen. Dies schließt die Beurteilung von deren Konzeption und Einrichtung mit ein.<sup>314</sup> Um festzustellen, welche Kontrollen für die Abschlussprüfung relevant sind, muss sich der Prüfer zunächst einen Überblick über das IKS verschaffen. Dabei unterteilen die ISA das IKS in die Komponenten:

---

<sup>313</sup> Vgl. dazu Interpretation des IDW im kursiven Vortext zu *IDW PS 261* (Stand: 06.09.2006), weiterhin in *IDW PS 261* (Stand: 09.09.2009).

<sup>314</sup> Vgl. ISA 315.13 (*design und implementation*). ISA.A66 führt außerdem aus: „Implementation of a control means that the control exists and that the entity is using it.“ Dementsprechend ist das IDW bei der ISA-Transformation in *IDW PS 261*, Tz. 18, davon ausgegangen, dass die Aufrechterhaltung der Kontrollen – im Sinne einer laufenden Anpassung und Weiterentwicklung – von der Aufbauprüfung umfasst wird. Der Begriff „*implementation*“ bezieht sich jedoch nicht auf die Wirksamkeit der Kontrollen in den laufenden Geschäftsprozessen, diese wird erst bei Funktionsprüfungen untersucht, die von ISA 330 behandelt werden.

- Kontrollumfeld,
- Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens,
- rechnungslegungsbezogenes Informationssystem (einschließlich der damit verbundenen Geschäftsprozesse) und Kommunikation,
- (für die Abschlussprüfung relevante) Kontrollaktivitäten sowie
- Überwachung des rechnungslegungsbezogenen IKS (vgl. ISA 315.14-24).

Die Unterteilung des IKS in diese fünf Komponenten soll für Zwecke der ISA einen nützlichen Bezugsrahmen für die Überlegung des Prüfers darstellen, wie sich unterschiedliche Aspekte des IKS eines Unternehmens auf die Abschlussprüfung auswirken können (ISA 315.A51). Unerheblich ist dabei, dass dieser Einteilung COSO I<sup>315</sup> zugrunde liegt.<sup>316</sup> Die ISA beabsichtigen keinesfalls, ein bestimmtes IKS-Framework<sup>317</sup> vorzuschreiben.<sup>318</sup> Deshalb hebt ISA 315.A51 hervor, dass die Unterteilung nicht notwendigerweise widerspiegelt, wie ein Unternehmen das IKS konzipiert, einrichtet und aufrechterhält oder wie sie einzelne Komponenten möglicherweise klassifiziert. Letztlich hängen – wie auch ISA 315.A44 hervorhebt – Konzeption und Implementierung des IKS von der Größe<sup>319</sup> und Komplexität der zu prüfenden Einheit im Einzelfall ab. Darauf, dass kleinere Unternehmen möglicherweise weniger strukturierte Hilfsmittel sowie einfachere Prozesse und Verfahren einsetzen, um ihre Ziele zu erreichen, weist ISA 315.A45 hin, ohne dies explizit zu werten. Aus dem Hinweis lässt sich m.E. jedoch schließen, dass der Einsatz vereinfachter Maßnahmen aus Sicht der Abschlussprüfung nicht automatisch zu beanstanden ist.

Die ISA ermöglichen also, dass sich der Abschlussprüfer bei der Aufbauprüfung an der konkreten Ausgestaltung des IKS durch das Management orientiert. Abschlussprüfer können eine andere Terminologie oder andere Bezugsrahmen verwenden als in ISA 315; um die verschiedenen Aspekte des IKS sowie deren Auswirkungen auf die Abschlussprüfung zu beschreiben, müssen sich jedoch inhaltlich mit allen in diesem ISA beschriebenen Komponenten befassen.<sup>320</sup>

---

<sup>315</sup> Der COSO-Report aus dem Jahre 1992, der vom US-amerikanischen Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission herausgegeben wurde, basiert auf einer breit angelegten empirischen Untersuchung mit dem Zweck, allgemein akzeptierte Anforderungen an die IKS in Unternehmen aufzustellen. Vgl. *COSO (1994)*, S. 3 ff.; *Förschle, Gerhart/ Schmidt, Stefan (2003)*, S. 229 f.; *Förschler, Dominik/ Scherf, Christian (2007)*, S. 209 f.

<sup>316</sup> Allerdings weicht die Reihenfolge der IKS-Komponenten von COSO ab; vgl. *COSO (1994)*, S. 4 f. Die ISA berücksichtigen auch nicht die Änderungen in COSO II (Überblick zu den Änderungen vgl. *Förschler, Dominik/ Scherf, Christian (2007)*).

<sup>317</sup> Zu verschiedenen Frameworks vgl. *FEE (2005)*, S. 8, 15 f.

<sup>318</sup> Vgl. *IFAC (2006b)*, S. 4: Danach hat das IAASB weitere Anpassungen in ISA 315 vorgenommen, um dem Wunsch der EU-Kommission nach rechtsraumneutralen Vorgaben nachzukommen.

<sup>319</sup> Auch der COSO-Report zielt auf sämtliche Unternehmen ungeachtet ihrer Größe oder Branchenzugehörigkeit ab; vgl. *COSO (1994)*, S. 3 und 30.

<sup>320</sup> Die Orientierung an COSO steht aber einer Anwendung anderer IKS Frameworks nicht entgegen, da die zugrundeliegenden Prinzipien vergleichbar sind; vgl. *FEE (2005)*, S. 15 f. Für deutsche Anwender erscheint die Klassifizierung nicht problematisch, weil *IDW PS 261* – wie bereits sein Vorgängerstandard *IDW PS 260* – die gleiche Einteilung verwendet. Zum Vergleich: Auch z.B. laut dem *Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems (PS 890)* besteht ein IKS nach in der Praxis weit verbreiteter Auffassung i.d.R. aus diesen Komponenten; vgl. *Treuhand-Kammer (2007)*, S. 3.

Der entscheidenden Frage, welche Kontrollaktivitäten für die Abschlussprüfung relevant sind, widmet sich ISA 315 ausführlich. Relevant sind jedenfalls diejenigen, die sich auf die **besonderen ISA-Risikokategorien** beziehen (ISA 315.A89 i.V.m. ISA 315.29 f.). Darüber hinaus hängt die Befassung mit internen Kontrollen davon ab, ob der Abschlussprüfer deren Verstehen für notwendig erachtet, um die Fehlerrisiken auf Aussageebene zu beurteilen und um weitere Prüfungshandlungen als Reaktion auf beurteilte Risiken zu planen (ISA 315.20). D.h. es kommt darauf an, ob der Abschlussprüfer plant, sich auf die Kontrollen zu stützen und deshalb Prüfungsnachweise zu deren Wirksamkeit zu sammeln (ISA 315.A90).

Des Weiteren stellt ISA 315 klar, dass der Abschlussprüfer sein **Hauptaugenmerk** auf die Kontrollaktivitäten richten kann, die sich auf die Prüfgebiete beziehen, in denen nach seiner Einschätzung die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen wahrscheinlich höher sind. Wenn durch mehrfache Kontrollaktivitäten dasselbe Ziel erreicht wird, ist es nicht notwendig, ein Verständnis von jeder einzelnen Kontrollaktivität zu gewinnen, die mit diesem Ziel verbunden ist (vgl. ISA 315.A91). Nach ISA 315.A94 beziehen sich in kleineren Einheiten die für die Abschlussprüfung einschlägigen Kontrollaktivitäten i.d.R. auf die Haupttransaktionskreise,<sup>321</sup> z.B. Absatz/ Umsatzerlöse, Beschaffung und Personalaufwendungen.<sup>322</sup>

Diese Zusammenhänge beziehen sich auf den ersten Teil des Schaubilds, das den Prüfungsablauf nach ISA graphisch darstellt (Auszug aus Abb. 5c in Kapitel 3.3.5 in dieser Arbeit):

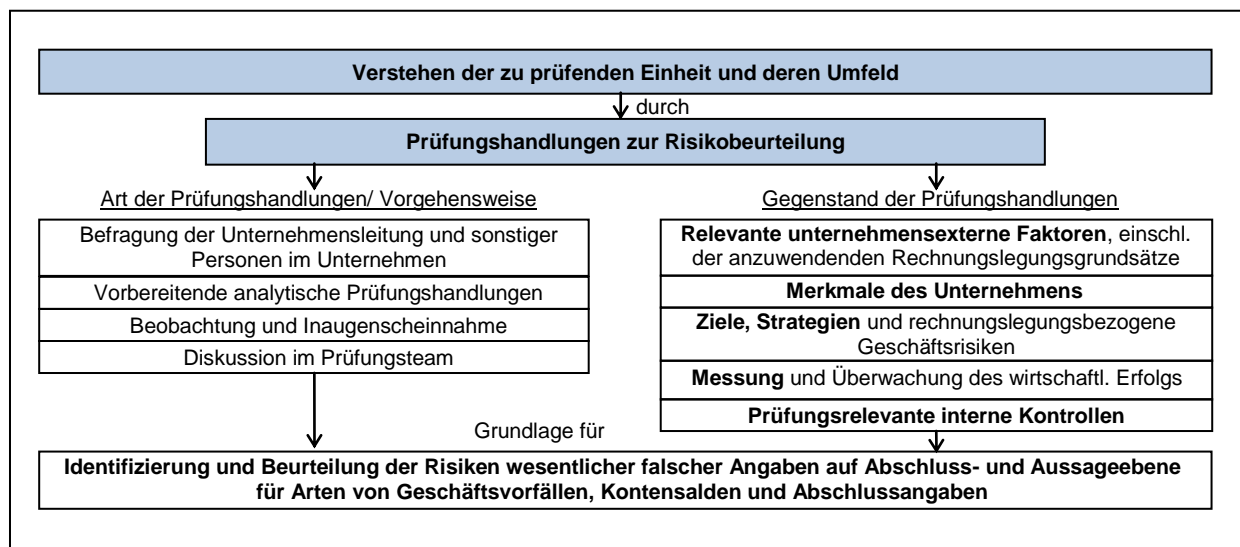


Abb. 5a: Risikoorientierter Prüfungsansatz nach ISA – Auszug (1)

Quelle: Auszug aus Abb. 5c in Kapitel 3.3.5 in dieser Arbeit

<sup>321</sup> Systemprüfungen erfolgen häufig entlang sog. Transaktionskreise (*transaction cycles*), denen sich logisch zusammengehörende Geschäftsvorfälle sowie damit verbundene Verarbeitungssysteme und Kontrollen zuordnen lassen. Die Abgrenzung der Transaktionskreise erfolgt einzelfallbezogen. Vgl. IDW [Hrsg.] (2012), Abschn. R, Tz. 348.

<sup>322</sup> Wenngleich der Hinweis auf die Haupttransaktionskreise hilfreich ist, könnte die Aufzählung in ISA 315.A94 vermuten lassen, dass dies alle Kontrollaktivitäten sind, die typischerweise bei der Prüfung von kleineren Unternehmen von Bedeutung sind. Neben Absatz, Beschaffung und Personal wird man m.E. bei Produktionsunternehmen zumindest noch den Bereich Produktion/ Materialwirtschaft nicht außer Acht lassen können.

### 3.3.3 Besondere Risikokategorien nach ISA

Der Abschlussprüfer hat gemäß ISA 315.25 die Fehlerrisiken auf die Auswirkungen zu beurteilen, die sie einerseits auf den Abschluss als Ganzes und möglicherweise auf zahlreiche Aussagen (in den ISA sog. Abschlussebene – *financial statement level*)<sup>323</sup> und andererseits auf einzelne Aussagen in der Rechnungslegung haben (Aussageebene – *assertion level*)<sup>324</sup>. Die Beurteilung der Fehlerrisiken umfasst die Feststellung der Größenordnung und Eintrittswahrscheinlichkeit möglicher falscher Angaben in der Rechnungslegung (ISA 315.26 (d)).

Die ISA sehen dabei ausdrücklich Risikokategorien vor, die gesondert zu erfassen sind. Die **Anforderungen zur Risikoklassifizierung** gelten **unabhängig von der Unternehmensgröße und -komplexität**. Bei sämtlichen zu prüfenden Einheiten sind festzulegen:

- Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen<sup>325</sup> allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen (ISA 315.30), sowie
- Risiken, die eine besondere Berücksichtigung in der Abschlussprüfung erfordern (bedeutsame Risiken) (ISA 315.27-29).

Der Abschlussprüfer hat nach ISA also solche Fehlerrisiken gesondert zu erfassen, bei denen er davon ausgehen muss, dass aussagebezogene Prüfungshandlungen nicht ausreichen, um mit hinreichender Sicherheit eine Prüfungsfeststellung über das Vorliegen von falschen Angaben in den betreffenden Prüffeldern zu treffen („**Risks for Which Substantive Procedures Alone Do Not Provide Sufficient Appropriate Audit Evidence**“). Diese Kategorie betrifft in erster Linie Routinetransaktionen, die IT-gestützt erfasst und verarbeitet werden (z.B. Verkaufstransaktionen, Beschaffungsvorgänge, Zahlungen)<sup>326</sup>.

Bedeutsame Risiken („**Significant Risks**“) sind dagegen Fehlerrisiken, die aufgrund ihrer Art oder des mit ihnen verbundenen Umfangs möglicher falscher Angaben in der Rechnungslegung bei der Abschlussprüfung besondere Aufmerksamkeit erfordern.<sup>327</sup> Dies betrifft bspw. Nicht-Routine-Transaktionen sowie Sachverhalte mit besonderen Ermessensspielräumen. Kriterien, die der Prüfer im Einzelfall für die Einstufung als bedeutsame Risiken berücksichtigen muss, nennt ISA 315.28.

Zwar nicht aus ISA 315, aber aus ISA 240 ergibt sich darüber hinaus die verpflichtende Einstufung als bedeutsame Risiken in folgenden Fällen:

- Fehlerrisiken aufgrund doloser Handlungen (über ISA 240.27), zumindest sofern der Abschlussprüfer solche identifiziert hat,

<sup>323</sup> Vgl. ISA 315.A105–A108. Beispiele für Risiken auf Abschlussebene: Außerkraftsetzung des IKS durch das Management, mangelhaftes Kontrollumfeld, Bedenken hinsichtlich der Integrität des Managements, unzureichendes Buchführungssystem oder Wegfall der Unternehmensfortführungsprämisse (*Non-Going-Concern*).

<sup>324</sup> Vgl. ISA 315.A109. Auf das Aussagen-Konzept wird in Kapitel 4.3.3.7.3 eingegangen.

<sup>325</sup> Vgl. Fn. 283.

<sup>326</sup> Vgl. ISA 315.A127 f.

<sup>327</sup> Gemäß ISA 315.27 muss der Abschlussprüfer bei der Beurteilung die Wirkungen von identifizierten Kontrollen, die mit diesem Risiko in Verbindung stehen, außer Betracht lassen. D.h. es geht allein um die Einschätzung des inhärenten Risikos.

- Umsatzrealisierung (über ISA 240.26 in Verbindung mit ISA 240.27, aber widerlegbare Vermutung),
- Risiko einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management (ISA 240.31); dies gilt nach ISA generell, weil unvorhersehbar ist, in welcher Art und Weise eine solche Außerkraftsetzung vorkommen kann.

Aus der Zuordnung zu den besonderen Risikokategorien folgt, dass der Abschlussprüfer ein Verständnis von den dafür relevanten Kontrollen gewinnen muss (ISA 315.29 f.).

Das folgende Schaubild (Auszug aus Abb. 5c in Kapitel 3.3.5) zeigt die verschiedenen Risikokategorien und daraus zu ziehende Konsequenzen für die Prüfungsdurchführung.

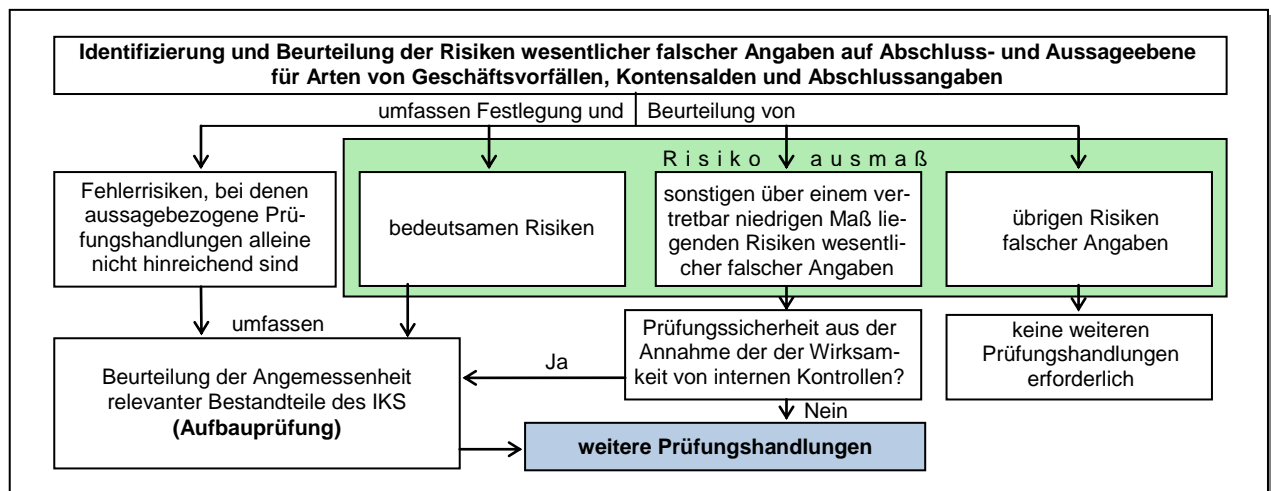


Abb. 5b: Risikoorientierter Prüfungsansatz nach ISA – Auszug (2)

Quelle: Auszug aus Abb. 5c in Kapitel 3.3.5 in dieser Arbeit

### 3.3.4 Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Fehlerrisiken gemäß ISA 330

#### 3.3.4.1 Arten von Prüfungshandlungen

Der Abschlussprüfer hat seine Prüfungshandlungen auf die von ihm erfassten und beurteilten Fehlerrisiken auszurichten (ISA 330.5). Die Reaktionen auf seine Risikoeinschätzung können allgemeine Reaktionen auf Abschlussebene (nach ISA sog. „**overall responses**“) sowie Prüfungshandlungen sein, die bestimmte Aussagen in der Rechnungslegung betreffen („*Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement at the Assertion Level*“).

Zu den allgemeinen Reaktionen zählen die Betonung der kritischen Grundhaltung, der Einsatz von Spezialisten im Prüfungsteam, die Durchführung von nach Art, Umfang und Zeitpunkt überraschenden Prüfungshandlungen oder besondere Qualitätssicherungsmaßnahmen.<sup>328</sup>

Unerlässlich ist in jedem Fall die **kritische Grundhaltung** (berufsübliche Skepsis). ISA 200.13 (I) definiert *professional skepticism* als „*An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement due to error or fraud, and a*

<sup>328</sup> Vgl. ISA 330.A1; Schmidt, Stefan (2005), S. 876.

*critical assessment of audit evidence.*“ Kernpunkt der kritischen Grundhaltung ist es also, Dinge zu hinterfragen und wachsam zu sein in Bezug auf Risikofaktoren für Fehler im Abschluss.

Dazu gehört auch, dass der Abschlussprüfer erlangte Prüfungsnachweise stets kritisch würdigt, z.B. dass er Inkonsistenzen infrage stellt (vgl. ISA 200.A20). Er kann nicht ohne weiteres im Vertrauen auf die Glaubwürdigkeit der gesetzlichen Vertreter bspw. von der Richtigkeit ihrer Auskünfte ausgehen, sondern muss sich diese belegen lassen und die Überzeugungskraft dieser Nachweise würdigen. Laut ISA 200.A22 darf er sich nicht mit nicht völlig überzeugenden Prüfungsnachweisen zufrieden geben. Dies bedeutet aber nicht, dass ein besonderes Misstrauen – wie z.B. bei einer Unterschlagungsprüfung – vorhanden sein muss. Er darf z.B. von der Echtheit der Unterlagen ausgehen, solange keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen (ISA 240.13).

Dem **Einbauen eines Überraschungsmoments** bei der Auswahl von Art, Umfang und Zeitpunkt der Prüfungshandlungen misst das IAASB eine besondere Bedeutung bei (vgl. ISA 330.A1, ISA 240.29 (c)). Diese Anforderung zielt darauf ab, dass Personen in dem zu prüfenden Unternehmen, die mit den bei der Abschlussprüfung üblichen Prüfungshandlungen vertraut sind, Manipulationen der Rechnungslegung möglicherweise leichter verschleiern können. Mit dem Einbauen von Überraschungsmomenten ist bspw. gemeint, dass Kontensalden geprüft werden, die nicht ohnehin aufgrund ihrer Wesentlichkeit ausgewählt werden, dass der Zeitpunkt der Durchführung von Prüfungshandlungen variiert oder unterschiedliche Stichprobenverfahren angewandt werden, dass Prüfungshandlungen an unterschiedlichen Standorten oder unangemeldet stattfinden (vgl. ISA 240.A36).

Als **weitere Prüfungshandlungen** hat der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise zur Funktion relevanter Teile des internen Kontrollsystems („*test of controls*“ – Funktionsprüfungen) und zu den einzelnen Aussagen in der Rechnungslegung („*substantive procedures*“ – aussagebezogene Prüfungshandlungen) einzuholen (ISA 330.6).

ISA 330 zeigt die grundsätzlich zur Verfügung stehenden Prüfungshandlungen auf. Die ISA unterscheiden Prüfungshandlungen zum einen

- nach ihrem Zweck („*purpose*“), d.h. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung, Funktionsprüfungen und aussagebezogene Prüfungshandlungen, und
- zum anderen nach ihrer Art i.S.v. „*type*“ (in der ISA-Übersetzung als „Kategorie“ bezeichnet<sup>329</sup>, IDW PS 300 spricht diesbezüglich von Vorgehensweise des Prüfers<sup>330</sup>): Analytische Prüfungshandlungen, Einsicht-/ Inaugenscheinnahme, Beobachtung, Befragung/ Bestätigung, Berechnung/ Nachrechnen, Nachvollziehen.<sup>331</sup>

Mit der Einführung dieser Einteilung in den ISA wurde verdeutlicht, dass während des Prüfungsprozesses grundsätzlich sämtliche Vorgehensweisen zur Verfügung stehen, d.h. dass z.B. analytische Prüfungshandlungen nicht nur im Rahmen der Risikobeurteilung in Betracht kommen.

<sup>329</sup> IDW [Hrsg.] (2011), S. 407 zu ISA 330.A5.

<sup>330</sup> Vgl. IDW PS 300, Tz. 14.

<sup>331</sup> Vgl. insb. ISA 500.A10, ISA 500.A11, ISA 330.4 und ISA 330.A5 (Einzelfallprüfungen heißen in den ISA „*Tests of Details*“).

ISA 330 spezifiziert, in welchen Fällen **Funktionsprüfungen** zur Prüfung der Wirksamkeit interner Kontrollen durchzuführen sind. Hat der Abschlussprüfer bei der Aufbauprüfung die Angemessenheit interner Kontrollen festgestellt, sind bzgl. dieser Kontrollen Funktionsprüfungen immer dann durchzuführen,

- wenn er bei einer Aussage in der Rechnungslegung von der Wirksamkeit einer Kontrolle ausgeht und somit ein Teil der erforderlichen Prüfungssicherheit aus der Annahme eines wirksamen IKS resultiert oder
- in den Fällen, in denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen. (Vgl. ISA 330.8)

D.h. Funktionsprüfungen werden nur bei den Kontrollen durchgeführt, die nach Einschätzung des Abschlussprüfers in geeigneter Weise darauf angelegt sind, eine wesentliche falsche Darstellung in einer Aussage zu verhindern oder aufzudecken und zu korrigieren (ISA 330.A20).

Je mehr der Abschlussprüfer sich auf die Wirksamkeit einer Kontrolle verlässt, umso überzeugendere Prüfungsnachweise benötigt er (vgl. ISA 330.9). So kann es angebracht sein, den Umfang der Funktionsprüfung für diese Kontrolle zu erhöhen (vgl. ISA 330.A28). ISA 330.A29 grenzt diese Verpflichtung teilweise ein: Aufgrund der inhärenten Stetigkeit der IT-Verarbeitung ist es möglicherweise nicht notwendig, den Prüfungsumfang für eine automatisierte Kontrolle zu erhöhen. Es kann davon ausgegangen werden, dass eine automatisierte Kontrolle durchweg funktioniert, sofern nicht das Programm geändert wird. Sind keine bedeutsamen Änderungen eingetreten, reicht es gemäß ISA 330.14 (b) bei Folgeprüfungen aus, Funktionsprüfungen in jeder dritten Abschlussprüfung durchführen. Gleichwohl sind bei jeder Abschlussprüfung einige Funktionsprüfungen durchzuführen, um zu vermeiden, dass sämtliche Kontrollen, auf die sich der Abschlussprüfer verlassen möchte, in einer Periode einer Funktionsprüfung unterzogen und in den beiden Folgeperioden keine derartigen Prüfungen durchgeführt werden. Der Drei-Jahres-Zeitraum gilt allerdings nur bei nicht bedeutsamen Risiken. Denn ISA 330.15 verlangt jährliche Funktionsprüfungen, falls der Abschlussprüfer plant, sich auf Kontrollen für ein von ihm als bedeutsam eingestuftes Risiko zu verlassen.

Die Beurteilung der Fehlerrisiken hat eine unmittelbare Auswirkung auf die Bestimmung von Art, Zeitpunkt und Umfang der **aussagebezogenen Prüfungshandlungen**. Die Gestaltung der Prüfungshandlungen hängt stark von Einzelfall ab und liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.

Generell gilt bei der Ermessensausübung: Je höher das vom Abschlussprüfer eingeschätzte Risiko ist, umso überzeugendere Prüfungsnachweise muss er einholen (vgl. ISA 330.7 (b)). Dabei kann er entweder die Anzahl der Nachweise erhöhen oder verlässlichere Nachweise sammeln, indem er z. B. sein Augenmerk stärker darauf richtet, Nachweise von Dritten oder aus einer Reihe von unabhängigen Quellen einzuholen (vgl. ISA 330.A19). ISA 330 schreibt keine Fälle vor, in denen zwingend Bestätigungen Dritter einzuholen sind. Der Abschlussprüfer hat lediglich abzuwägen, ob Verfahren der externen Bestätigung als aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen sind – d.h. er muss abwägen, ob er die Einholung für erforderlich hält (vgl. ISA 330.19). Faktoren, die ihm bei dieser Entscheidung helfen können, nennt ISA 330.A51.



Stuft der Abschlussprüfer ein Fehlerrisiko auf Aussageebene als ein bedeutsames Risiko ein, verlangt ISA 330.21 aussagebezogene Prüfungshandlungen, die speziell auf dieses Risiko ausgerichtet sind. In diesem Zusammenhang legt ISA 330.A53 zumindest nahe, dass Prüfungsnachweise in Form von externen Bestätigungen zu einem hohen Verlässlichkeitsgrad beitragen können.

ISA 330 enthält zum größten Teil keine konkreten Vorgaben, sondern generelle Tendenzen bzw. Entscheidungshilfen zur Gestaltung seiner Prüfungshandlungen (z.B. ISA 330.A10, ISA 330.A11, ISA 330.A15).

Daneben verlangt ISA 330 aber auch, dass bestimmte Prüfungshandlungen stets durchzuführen sind. Zu den nach ISA 330.20 erforderlichen aussagebezogenen, auf den Prozess der Abschlussbuchungen bezogenen Prüfungshandlungen gehört die Untersuchung „wesentlicher Journaleinträge und anderer im Laufe der Abschlusserstellung vorgenommener Anpassungen“. Art und Umfang der Untersuchung von solchen Buchungen sind von Art und Komplexität des Rechnungslegungsprozesses der Einheit und von den damit verbundenen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen abhängig (vgl. ISA 330.A52).

Obwohl das Risiko einer Außerkraftsetzung von Kontrollen durch das Management in jeder zu prüfenden Einheit unterschiedlich hoch ist, gehen die ISA davon aus, dass es dennoch in sämtlichen Einheiten besteht. ISA 240.31 definiert dieses Risiko deshalb von vornherein als bedeutsames Risiko. Da jede **Außerkraftsetzung des IKS durch das Management** einen Risikofaktor für dolose Handlungen darstellt, hat der Abschlussprüfer – unabhängig von seiner Einschätzung dieses Risikos im Einzelfall – darauf gemäß ISA 240.32 mit bestimmten Prüfungshandlungen zu reagieren. Dazu gehört ein *Journal Entry Testing* i.S.v. ISA 240.32 (a),<sup>332</sup> die Untersuchung ggf. zielgerichteter und einseitiger Schätzungen sowie des wirtschaftlichen Hintergrunds bedeutsamer außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle.

### 3.3.4.2 Kombination von Prüfungshandlungen

Der risikoorientierte Prüfungsansatz sieht eine Kombination aus beiden Arten von „weiteren Prüfungshandlungen“ vor. Je nach Ergebnis der Risikobeurteilung, das wiederum stark von der Erwartung an die Wirksamkeit des rechnungslegungsbezogenen IKS abhängt, kann sich der Fokus des Vorgehens des Abschlussprüfers verändern. Die Verwendung sowohl von Funktionsprüfungen als auch von aussagebezogenen Prüfungshandlungen (**kombinierter Ansatz**) setzt ein entsprechendes Vertrauen in das IKS voraus, wohingegen bei Mängeln im Kontrollumfeld ggf. ein Schwerpunkt auf aussagebezogene Prüfungshandlungen (**eher aussagebezogener Ansatz**) gesetzt wird (vgl. ISA 330.A3). Auf diesen Umstand wird zusätzlich unter den für kleinere Unternehmen spezifischen Überlegungen der ISA hingewiesen. Nach ISA 330.A18 gibt es möglicherweise bei sehr kleinen Einheiten nicht viele Kontrollaktivitäten, die vom Abschlussprüfer identifiziert werden könnten, oder deren Vorhandensein bzw. Funktion wurde von der

---

<sup>332</sup> Umfang des *Journal Entry Testing* laut 240.32 (a): Verpflichtend sind Befragung und Selektion von Buchungen zum Ende eines Berichtszeitraums; die Selektion unterjähriger Buchungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers. Wenngleich von den ISA nicht verlangt, werden dazu z.T. systematische Untersuchungen des Buchungsstoffs vorgenommen, denen bestimmte Annahmen zur Verteilung der Ziffern zugrunde liegt, vgl. *Quick, Reiner/ Wolz, Matthias (2011), S. 969.*

Einheit nur in begrenztem Umfang dokumentiert. In solchen Fällen kann es für den Abschlussprüfer effektiver sein, weitere Prüfungshandlungen hauptsächlich aussagebezogen durchzuführen.

Je stärker ein Prüfungsvorgehen Funktionsprüfungen vorsieht, umso überzeugendere Prüfungsnachweise verlangt ISA 330 (vgl. ISA 330.9, ISA 330.A25). Eine Abschlussprüfung, die sich **ausschließlich** auf **Funktionsprüfungen** stützt, wäre aber nach ISA **nicht möglich**. Während die ISA ansonsten streng risikoorientiert aufgebaut sind, enthält ISA 330.18 eine **Auffangregelung**: Ungeachtet der Einschätzung des Fehlerrisikos muss der Abschlussprüfer in wesentlichen Prüffeldern (d.h. zumindest „für alle wesentlichen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden sowie Abschlussangaben“) aussagebezogene Prüfungshandlungen vornehmen (ISA 330.18, ISA 330.A4, letzter Satz).<sup>333</sup> Diese Anforderung trägt der Tatsache Rechnung, dass zum einen die Risikobeurteilung von der individuellen Einschätzung des Abschlussprüfers abhängt und deshalb möglicherweise nicht alle Risiken wesentlicher falscher Darstellungen identifiziert werden und zum anderen das IKS inhärenten Grenzen unterliegt; dies schließt die Möglichkeit ein, dass das Management das IKS außer Kraft setzt (vgl. ISA 330.A42).

Kann das Entdeckungsrisiko nach Auffassung des Abschlussprüfers in Bezug auf ein wesentliches Prüffeld durch aussagebezogene Prüfungshandlungen nicht in ausreichendem Maße reduziert werden, führt dies zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils. Auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer **abschließend würdigen**, ob die im Verlauf der Prüfung getroffenen Einschätzungen zu den Fehlerrisiken und die als Reaktion auf die Fehlerrisiken vorgenommenen Funktionsprüfungen des IKS sowie die aussagebezogenen Prüfungshandlungen angemessen sind.

### 3.3.5 Graphische Darstellung des Prüfungsablaufs nach ISA

Aus der eingehenden Analyse der Kernstandards ISA 315 und ISA 330 (vgl. Kapitel 3.3.2 bis 3.3.4) ergibt sich zusammenfassend, dass die ISA für den Abschlussprüfer relevante Aspekte konkretisieren und zumindest zum Teil auch das Prüfungsvorgehen vorgeben. Die detaillierten Ausführungen zum IKS heben die Bedeutung hervor, die das Einschätzen des Kontrollrisikos bei der Abschlussprüfung hat. Die Analyse hat keine Anhaltspunkte ergeben, dass sie dem zu prüfenden Unternehmen (indirekt) Anforderungen an das IKS aufbürden, die angesichts seiner Größe und Komplexität nicht angemessen wären.

Wichtig ist die Zuordnung zu den besonderen Risikokategorien nach ISA, weil diese Zuordnung das weitere Prüfungsvorgehen beeinflusst. ISA 330 zeigt außerdem auf, welche Prüfungsmethoden dem Abschlussprüfer grundsätzlich zur Verfügung stehen, aus denen er im jeweiligen Einzelfall im pflichtgemäßen Ermessen auszuwählen hat.

Das folgende Ablaufdiagramm zeigt die oben beschriebenen Prüfungsschritte nach ISA und fasst somit den in ISA 315 und 330 skizzierten Prüfungsprozess zusammen.

---

<sup>333</sup> Für den deutschen Berufsstand ist dies nicht neu, da sowohl *IDW PS 261* als auch der Vorgängerstandard *IDW PS 260* bereits die gleiche Regelung hatten.

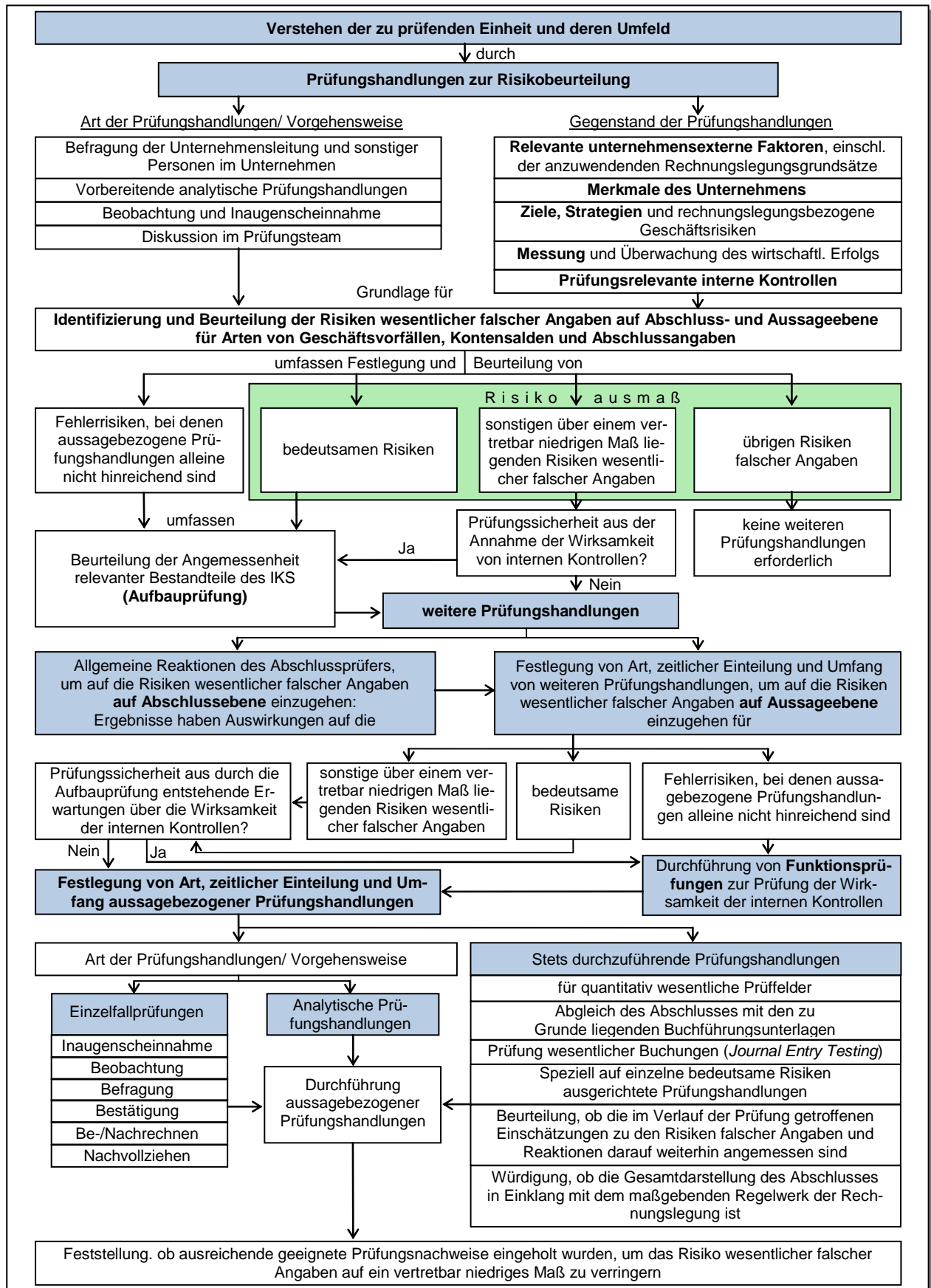


Abb. 5c: Risikoorientierter Prüfungsansatz nach ISA

Quelle: in Anlehnung an IDW [Hrsg.] (2012b), S. 119

## 4 Untersuchung der Erfüllung der Anforderungen an die Übernahme der ISA in europäisches Recht

Die Qualität und Transparenz der Abschlussprüfung soll mittels einheitlicher Prüfungsstandards in Form der ISA verbessert bzw. auf hohem Niveau harmonisiert werden (vgl. Kapitel 2.2.2.1). Um dafür als geeignet zu gelten, müssen die ISA bestimmte Anforderungen erfüllen. Gleichzeitig darf die ISA-Übernahme nicht den erklärten EU-Zielen einer besseren Rechtsetzung (vgl. Kapitel 2.2.2.2) und der Berücksichtigung von KMU-Belangen (vgl. Kapitel 2.2.2.3) entgegenstehen.

Dementsprechend untersucht dieses Kapitel die Zweckmäßigkeit der ISA und ihre Eignung als Gesetzestext, d.h. ob bestimmte Qualitätsanforderungen erfüllt sind. Zu solchen Qualitätsanforderungen zählen in der Rechtsetzungslehre Anforderungen an das Verfahren der Standarderstellung (Rechtsetzungsmethodik) sowie an die Ausgestaltung des Endprodukts, d.h. Form und Darstellung des Inhalts (Rechtsetzungstechnik).<sup>334</sup> Außerdem stellt die EU-Kommission explizite Anforderungen zur Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU.

### 4.1 Zweckmäßigkeit der ISA

Unter der Zweckmäßigkeit des Mittels wird die Frage untersucht, ob sich mit den ISA die Ziele der EU zur Verbesserung der Abschlussprüfung erreichen lassen. In diesem Zusammenhang werden zunächst die ausdrücklich in der Abschlussprüferrichtlinie 2006 gestellten Anforderungen an den Inhalt der ISA betrachtet (Kapitel 4.1.1). Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie 2006 an das Verfahren der Standarderstellung werden demgegenüber erst in Kapitel 4.2 behandelt.

#### 4.1.1 Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie 2006 an den Inhalt der Standards

##### 4.1.1.1 Rechnungslegungsbezogene Anforderungen

Art. 26 Abs. 2 (b) der Abschlussprüferrichtlinie 2006 macht die Übernahme der ISA davon abhängig, dass die Prüfungsstandards „beim Jahres- und Konzernabschluss in Bezug auf den in den Bilanzrichtlinien festgelegten Grundsatz, dass der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln hat, zu einem hohen Maß an Glaubwürdigkeit und Qualität beitragen“.<sup>335</sup>

Mit dieser Anforderung bezieht sich die EU-Richtlinie auf die Rechnungslegung. Die Formulierung zielt darauf ab, dass die ISA-Anwendung bei der **Prüfung von Abschlüssen nach verschiedenen Regelwerken der Rechnungslegung** zu einem gleich guten Ergebnis führt. Verlangt wird damit, dass die ISA gleichermaßen bei der Prüfung bspw. eines HGB-Einzelabschlusses wie eines IFRS-Konzernabschlusses angewandt werden können.

Die Anforderung ist zwar inhaltlich sinnvoll, aber bezogen auf die ISA nicht erforderlich. Denn die internationalen Prüfungsstandards sind bewusst rechnungslegungsneutral verfasst, d.h. dass sie ohnehin von den jeweiligen Grundsätzen und Einzelregelungen eines *Financial Report*

<sup>334</sup> Vgl. z.B. Müller, Georg (2008), S. 292; Müller, Georg (2006), S. 39 und 117.

<sup>335</sup> [Unterstreichungen durch die Verfasserin dieser Arbeit].

ting Framework abstrahieren. Die Prüfung nach ISA bezweckt festzustellen, ob bei der Aufstellung des Abschlusses die jeweiligen Rechnungslegungsanforderungen eingehalten wurden. Sofern das maßgebliche Regelwerk der Rechnungslegung die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vorsieht (bzw. einen „*true and fair view*“ oder „*fair presentation*“) – wie dies in der Vierten und Siebenten EU-Richtlinie (bzw. der neuen Bilanzrichtlinie 2013/34/EU) oder den IFRS der Fall ist –, folgt daraus automatisch, dass diese Regelung Gegenstand der Prüfung wird.

Folglich würde es theoretisch ausreichen, im Prüfungsurteil ausschließlich auf die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften abzustellen. Aufgrund der besonderen Bedeutung der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage für die Abschlussadressaten unterscheidet das IAASB aber zwischen „**fair presentation framework**“ und „*compliance framework*“ (definiert in ISA 200.13 (a)) mit entsprechender Konsequenz für die Formulierung des Prüfungsurteils im Testat (vgl. ISA 700.35 f.)).<sup>336</sup> Somit sind die ersten beiden (der oben unterstrichenen) Teilvoraussetzungen nicht nur für die Prüfungsdurchführung eindeutig erfüllt, sondern schlagen sich auch in der Formulierung des Prüfungsurteils nieder.

Unabhängig von der Unterscheidung in der Formulierung des Prüfungsurteils ist die Prüfungsdurchführung darauf ausgerichtet, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Abschluss fehlerfrei ist (vgl. ISA 200.11). Damit wird bezweckt, das Vertrauen der Abschlussadressaten in die Rechnungslegung zu erhöhen.<sup>337</sup>

Insofern sollte m.E. unumstritten sein, dass die ISA grundsätzlich geeignet sind, die **Verlässlichkeit** der Rechnungslegung zu erhöhen. Ob sie aber „zu einem hohen Maß an Glaubwürdigkeit und Qualität“ der Rechnungslegung beitragen, hängt nicht nur von der Qualität der Abschlussprüfung, sondern in erster Linie von der **Qualität der Rechnungslegungsnormen** ab. Eine Abschlussprüfung, die den höchsten Anforderungen entspricht, kann nichts ausrichten, wenn die Rechnungslegungsvorschriften, deren Einhaltung sie prüft, unzureichend sind (dies ist ein Aspekt der Erwartungslücke, vgl. Abb. 3 in Kapitel 2.2.2.1 dieser Arbeit). Dies wäre bspw. der Fall, wenn mangels Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften Risiken im Abschluss nicht transparent werden<sup>338</sup> oder spezifische Bewertungsvorschriften zur Unterbewertung von Passivposten führen.

---

<sup>336</sup> Würden die ISA vorsehen, dass der Abschlussprüfer einen *true and fair view* beurteilt, ohne dass das jeweilige Regelwerk der Rechnungslegung dieses Konzept vorsieht, käme dies einem *Auditor's Override* gleich. Dies entspräche der Erwartung, dass vom Abschlussprüfer eine Modifizierung des Prüfungsurteils verlangt werden kann, weil der Abschluss keinen *true and fair view* nach seiner persönlichen Auffassung vermittelt, obwohl das geprüfte Unternehmen sämtliche (vom Gesetzgeber vorgesehenen) Rechnungslegungsnormen erfüllt hat und diese einen *true and fair view override* (mit der Folge, zugunsten des Gesamtbildes von einzelnen Normen abzuweichen) gar nicht vorsehen.

<sup>337</sup> Vgl. dazu auch die einleitenden Bemerkungen in ISA 200.3.

<sup>338</sup> Vgl. Liebscher, Thomas/ Ott, Nicolas (2010), S. 842.

#### 4.1.1.2 Förderung des Gemeinwohls

##### 4.1.1.2.1 Gemeinwohl als unbestimmter Rechtsbegriff

Eingriffe des Gesetzgebers sollen die Wohlfahrt der Gesellschaft erhöhen. Staatliche Regulierungsmaßnahmen, die hingegen negative Wohlfahrtseffekte hervorrufen, lassen sich nicht rechtfertigen (Theorie des Staatsversagens).<sup>339</sup> In diesem Sinne sieht Art. 26 Abs. 2 (c) der Abschlussprüferrichtlinie 2006 vor, dass die ISA nur übernommen werden, wenn sie dem europäischen Gemeinwohl dienen (vgl. Kapitel 2.2.4.2 in dieser Arbeit). Sie bedient sich damit eines vielschichtigen Begriffs aus der Staats- und Sozialphilosophie. Das Konzept tritt oft auch unter anderen Bezeichnungen auf: z.B. Wohl der Allgemeinheit, Gemeinnutz, Staatsinteresse, öffentliches Interesse.<sup>340</sup> Allerdings wird in der Abschlussprüferrichtlinie nicht spezifiziert, was als dem Wohle der Gemeinschaft dienlich angesehen wird.

Die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs ist gebunden an die Werte der Gesellschaft. In einer pluralistisch, demokratisch strukturierten Gemeinschaft<sup>341</sup> „kann das Gemeinwohl nur unter Mitwirkung der Individuen und Gruppen der Gesellschaft herausgefunden werden“; es ist das „Ergebnis eines dynamischen Willensbildungsprozesses“.<sup>342</sup> Laut *Suchanek/ Lin-Hi* ergibt sich das Gemeinwohl aus dem Konsens der Betroffenen.<sup>343</sup> Folgt man dieser Auffassung, könnte man Maßnahmen bereits als gemeinwohlfördernd ansehen, wenn sie dazu beitragen, die Ziele der Europäischen Union (vgl. Kapitel 2.2.2) zu erreichen.

In der Volkswirtschaftslehre analysiert die **Wohlfahrtsökonomik**, ein Teilgebiet der Mikroökonomik, die Kriterien für gesellschaftliche Wohlfahrtserhöhungen. Die ökonomische Wohlfahrt ergibt sich aus der Aggregation individueller Nutzeneinheiten, die sich allerdings nur schwer messen lassen.<sup>344</sup> Dies erschwert aber auch den Einsatz von Nutzen-Kosten-Analysen. Die Nutzen-Kosten-Analyse ist ein Instrument, das staatliche Entscheidungsträger unterstützen soll, unter gesamtwirtschaftlichen Aspekten eine systematische Bewertung von Maßnahmen im Hinblick auf bestimmte Ziele vorzunehmen.<sup>345</sup>

Mit Hilfe **allokationstheoretischer Überlegungen** der Neueren Wohlfahrtsökonomik lässt sich die Notwendigkeit der Durchführung von Abschlussprüfungen ableiten: Das Pareto-Optimum – ein Zustand optimaler Ressourcenallokation – setzt die Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes voraus. Die Funktionsfähigkeit der Kapitalmärkte hängt u.a. davon ab, inwieweit Kapitalgeber die Angebote der kapitalsuchenden Unternehmen auf Rendite und Risiken beurteilen können, um optimale Anlageentscheidungen zu treffen. Da Märkte aber nur in der Theorie vollkommen sind, verfügen Kapitalgeber (*Principal*) und Unternehmensführung (*Agent*) über unterschiedliche Informationen. Zum Abbau von Informationsasymmetrien und damit zu einer verbesserten Kon-

<sup>339</sup> Vgl. *Brümmerhoff, Dieter* (2011), S. 208.

<sup>340</sup> Vgl. o.V. (2013b), S. 297.

<sup>341</sup> Vgl. Art. 2 EUV zu den grundlegenden Werten, auf die sich die Europäische Union gründet; *EU* (2010) und *Schwarze, Jürgen [Hrsg.]* (2012), S. 65 f.

<sup>342</sup> o.V. (2013b), S. 298.

<sup>343</sup> Vgl. *Suchanek, Andreas/ Lin-Hi, Nick* (2013).

<sup>344</sup> Vgl. o.V. (2013a).

<sup>345</sup> Vgl. *Brümmerhoff, Dieter* (2011), S. 182.

trollmöglichkeit durch den Prinzipal trägt die Rechnungslegung bei. Zur Sicherstellung der Glaubwürdigkeit der Rechnungslegungsinformationen dient die Verifizierung durch einen objektiven sachverständigen Dritten im Rahmen der Abschlussprüfung.<sup>346</sup> Der letzte Aspekt deckt sich mit der in Kapitel 4.1.1.1 behandelten Anforderung.

Dieser Erklärungsansatz deckt aber nur einen Teil ab. Die EU-Richtlinien (Abschlussprüferrichtlinie und Bilanzrichtlinien) unterstellen, dass Abschlussprüfungen im öffentlichen Interesse durchgeführt werden und dass sie neben Kapitalgebern auch anderen Marktteilnehmern – z.B. Zulieferern, Kunden und Mitarbeitern – Nutzen stiften (vgl. Kapitel 2.2.2.1.1). *Richter* führt für gesetzliche Vorschriften zum Jahresabschluss und die öffentliche Funktion des Abschlussprüfers **verteilungspolitische Gründe** an; sie schaffen „Voraussetzungen für faire Vermögensübertragungen“.<sup>347</sup> Dementsprechend ist der Kreis der Personen und Institutionen (z.B. Gebietskörperschaften als Steuergläubiger), der über die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens informiert werden soll, weit.<sup>348</sup>

Gemeinnutz bzw. Gemeinwohl als Handlungsmotiv findet sich auch in der **verhaltenswissenschaftlich fundierten Betriebswirtschaftslehre**. Ihre Grundannahme ist, dass eine Personenmehrheit nach der Maximierung des Gemeinwohls strebt. Dabei betrachtet sie alle am betrieblichen Geschehen beteiligten Gruppen (*Stakeholder*), mithin Arbeitnehmer, Kapitalgeber, Lieferanten, Kunden und die betroffene Öffentlichkeit.<sup>349</sup> Insofern gibt es Parallelen zu dem den EU-Richtlinien innewohnenden Konzept.

Folgt man der o.g. Unterstellung, dass aus wohlfahrtsökonomischer Sicht Abschlussprüfungen erforderlich sind, fehlt aber noch die **Verbindung, inwieweit die Übernahme der ISA als konkrete Prüfungsstandards das Gemeinwohl fördert**.

Voraussetzung dafür, dass die Verifizierung der Rechnungslegung durch einen Abschlussprüfer Akzeptanz findet, ist das **Vertrauen der Stakeholder in die Abschlussprüfung**. Das Vertrauen wurde besonders im vergangenen Jahrzehnt durch medienwirksame Bilanzskandale beeinträchtigt; dies rührt aus dem Unverständnis vieler Stakeholder, warum die Abschlussprüfung Bilanzmanipulationen nicht aufdeckt oder Unternehmenszusammenbrüche nicht verhindert.<sup>350</sup> Diesen Aspekt greift die EU-Kommission in der Abschlussprüferrichtlinie auf (vgl. Kapitel 2.2.2.1.1).

Einerseits kann die Pflicht zur ISA-Anwendung als vertrauensbildende Maßnahme angesehen werden, wenn damit die tatsächliche und/oder die wahrgenommene Prüfungsqualität verbessert wird. Andererseits kann durch die ISA ein etwaiger Vertrauensverlust gemindert werden, wenn

<sup>346</sup> Vgl. *Herkendell, Anja (2007)*, S. 22; *Brümmerhoff, Dieter (2011)*, S. 182 f. zur allokatonsmäßigen Effizienz; *Wöhe, Günter/ Döring, Ulrich (2010)*, S. 21 ff. zur Neuen Institutionenökonomik (Transaktionskostenansatz, *Principal-Agent-Ansatz*).

<sup>347</sup> *Richter, Martin (2006)*, S. 39.

<sup>348</sup> Vgl. *Richter, Martin (2006)*, S. 40.

<sup>349</sup> Vgl. *Wöhe, Günter/ Döring, Ulrich (2010)*, S. 4 f.

<sup>350</sup> Vgl. *Herkendell, Anja (2007)*, S. 90 ff. – dort findet sich auch ein Überblick über ausgewählte Bilanzskandale inkl. dem Fall Parmalat (im Jahre 2003), auf den die EU explizit bei der Begründung ihres Tätigwerdens Bezug nimmt (vgl. Kapitel 2.2.2.1.1) – und S. 111 f.; *Richter, Martin (2006)*, S. 37; *IDW/ F.A.Z.-Institut [Hrsg.] (2002)*, S. 97.

durch die Harmonisierung die Transparenz der Prüfungsleistung verbessert und die Erwartungslücke i.S.v. überzogenen Erwartungen der Öffentlichkeit weiter abgebaut werden kann, sofern sich jene über die öffentlich zugänglichen Inhalte der ISA informiert (zum Abbau der Realitäts-/ Kenntnislücke vgl. Kapitel 2.2.2.1.3). Es lässt sich folglich argumentieren, dass die ISA als Mittel zur Wiedergewinnung des öffentlichen Vertrauens das Gemeinwohl fördern können.

#### 4.1.1.2.2 Kosten-Nutzen-Analyse

Im Vorfeld der möglichen ISA-Übernahme hatte die EU-Kommission nach öffentlicher Ausschreibung zwei Studien in Auftrag gegeben.<sup>351</sup> Eine **Studie** hatte zum Ziel, sich mit den zusätzlichen direkten und indirekten Kosten sowie den Nutzen aus einer möglichen Übernahme der ISA durch die EU-Kommission zu befassen.<sup>352</sup> Die empirische Studie berücksichtigt bereits die Auswirkungen des *Clarity*-Projekts.<sup>353</sup> Allerdings wurde die Studie von Januar 2008 bis Juni 2009 durchgeführt, das *Clarity*-Projekt aber erst im März 2009 abgeschlossen. Deshalb konnten noch nicht zu allen *clarified* ISA umfassende praktische Erfahrungen vorliegen. In der Studie spiegeln sich folglich Erwartungen der Befragten wider. Befragt wurden Abschlussprüfer, prüfungspflichtige Unternehmen, Mitglieder der nationalen Berufsaufsichten, institutionelle sowie individuelle Kapitalmarktteilnehmer.<sup>354</sup>

Als Effekte einer Übernahme betrachtet werden u.a. der Harmonisierungseffekt (Kosten und Nutzen infolge der Anwendung *einheitlicher* Prüfungsnormen innerhalb der EU) und der Regulierungseffekt (Kosten und Nutzen infolge der Einführung *gesetzlich normierter* Prüfungsstandards).<sup>355</sup>

Die Studie kommt zu dem Ergebnis, dass bei einer Übernahme der ISA durch die EU-Kommission die Nutzeneffekte die Kosteneffekte übersteigen würden.<sup>356</sup>

#### 4.1.1.3 Zwischenfazit

Die Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie 2006 an den Inhalt der ISA sind erfüllt.

Der Richtlinienentwurf aus November 2011 zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie<sup>357</sup> sieht die o.g. Anforderungen an den Inhalt der Prüfungsstandards nur noch bezüglich der *Add-ons* auf Mitgliedstaatenebene (vgl. Kapitel 2.2.3.3 in dieser Arbeit) vor. D.h. für die Anwendung der ISA in der EU werden nicht mehr besondere Anforderungen genannt. Dies spricht dafür, dass auch die EU-Kommission als Verfasser des Richtlinienentwurfs inzwischen davon ausgeht, dass die ISA diese inhaltlichen Anforderungen erfüllen.

---

<sup>351</sup> Vgl. *EU-Kommission (2007b)*: sog. Charge 1 (Universität Duisburg-Essen) und Charge 2 (Universität Maastricht) der Studie über die ISA, mit deren Ergebnissen 2009 gerechnet wurde. Die zweite Studie (somit Charge 2) wird in Kapitel 4.1.2 dieser Arbeit behandelt.

<sup>352</sup> Vgl. *EU-Kommission (2007b)*.

<sup>353</sup> Vgl. *Köhler, Annette G./ Böhm, Wolfgang P. (2009)*, S. 997.

<sup>354</sup> Vgl. *Köhler, Annette G./ Böhm, Wolfgang P. (2009)*, S. 998 und 1001.

<sup>355</sup> Vgl. *Köhler, Annette G./ Böhm, Wolfgang P. (2009)*, S. 999, 1001 und 1003 f.

<sup>356</sup> Vgl. *EU-Kommission (2009d)*, S. 7; *Köhler, Annette G./ Böhm, Wolfgang P. (2009)*, S. 1003 f.

<sup>357</sup> Vgl. *EU-Kommission (2011b)*, S. 22, Art. 26.



Insofern ist die in Kapitel 1 gestellte Frage, ob die ISA grundsätzlich geeignet sind, um das Ziel der EU zur Verbesserung der Abschlussprüfung zu erreichen, zu bejahen.

#### 4.1.2 Weitere Überlegungen zur Zweckmäßigkeit der ISA

Nicht in Frage gestellt hat die EU-Kommission hingegen, ob dieses Ziel nicht auch auf andere Art und Weise erreicht werden kann. Denn die Abschlussprüferrichtlinie 2006 unterstellt mit ihren Anforderungen bereits, dass nur das ISA-Regelwerk als Mittel zur Erreichung der EU-Ziele in Frage kommt. Tritt man von außen betrachtet einen Schritt zurück, stellt sich überdies die Frage, ob Argumente gegen die ISA an sich angeführt werden können bzw. ob Alternativen zu den ISA denkbar sind. Abgesehen davon verbleibt die regulierungstheoretische Frage, ob nicht die Vorgabe eines Ordnungsrahmens ausreicht, anstatt das Prüfungsvorgehen im Detail vorzuschreiben.

##### 4.1.2.1 Festlegung von Rahmengrundsätzen anstelle der ISA?

Anstatt das ISA-Regelwerk insgesamt gesetzlich festzuschreiben, könnte die EU-Kommission lediglich den Rahmen einer Abschlussprüfung vorgeben. Diesen Ansatz verfolgt bislang bspw. das deutsche Handelsrecht, indem § 317 Abs. 1 HGB<sup>358</sup> die Grundausrichtung des Prüfungsansatzes vorschreibt. So könnte die Abschlussprüferrichtlinie z.B. die übergreifende Zielsetzung des Abschlussprüfers entsprechend ISA 200.11 verpflichtend vorgeben. Durch einen Verweis auf allgemein anerkannte Regeln der Technik<sup>359</sup> (z.B. auf Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung<sup>360</sup> oder auf den Stand der Prüfungstechnik) wären implizit international anerkannte Regelwerke wie die ISA einbezogen, die im Zweifelsfall eine Auslegung durch die Rechtsprechung erfahren.<sup>361</sup>

Diesen Schritt der Harmonisierung (nämlich inkrementell mehr Anforderungen zu normieren, beginnend mit Rahmengrundsätzen zu Ziel und Ausrichtung der Prüfung) hat die EU ausgelassen. Die Bilanzrichtlinien, die bislang die Abschlussprüfung geregelt haben (Art. 51 f. der Vier-

---

<sup>358</sup> „[...] Die Prüfung [...] hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften [...] beachtet worden sind. Die Prüfung ist so anzulegen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die [...] Bestimmungen, die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden.“

<sup>359</sup> Allgemein anerkannte Regeln der Technik sind schriftlich fixierte oder mündlich überlieferte Festlegungen, die nach herrschender Auffassung der beteiligten Kreise (z.B. Fachleute, Anwender) geeignet sind, das gesetzlich vorgegebene Ziel zu erreichen und die sich in der Praxis allgemein bewährt haben; vgl. *Bundesministerium der Justiz (2008)*, Teil B, Nr. 4.5.1, Tz. 255. Alternativ denkbar wären als Generalklauseln: Stand der Technik oder Stand von Wissenschaft und Technik; vgl. *Biener, Herbert (1997)*, S. 643; *Bundesministerium der Justiz (2008)*, Teil B, Nr. 4.5.1, Tz. 252 ff. (Tz. 256 mit EU-Bezug).

<sup>360</sup> Vgl. *Buchner, Robert (1991)*, S. 73, zu Alternativen GoA, GoP oder GoW.

<sup>361</sup> Vgl. *Biener, Herbert (1997)*, S. 643 f. und 646. Beispielsweise in Deutschland ist dies indirekt der Fall: Die gewissenhafte Berufsausübung, auf die das HGB Bezug nimmt, ist durch § 4 BS WP/vBP definiert als die Beachtung fachlicher Regeln. Beispielsweise in Dänemark sieht das Gesetz hingegen vor, dass Abschlussprüfungen in Übereinstimmung mit „*good auditor practice*“ durchgeführt werden, vgl. *Holm, Claus/ Warming-Rasmussen, Bent (2008)*, S. 54.

ten Richtlinie bzw. Art. 37 der Siebenten Richtlinie), enthalten lediglich Bestimmungen zum Bestätigungsvermerk, somit dem Output der Prüfung.<sup>362</sup>

Angesichts möglicher Interessenkonflikte zwischen EU und Normengebern auf nationaler Ebene (vgl. Kapitel 2.2.1) ist allerdings ohne Regulierungsmaßnahmen eine vollständige Harmonisierung kaum zu erwarten. Selbst die seit langem angedrohte<sup>363</sup> Verpflichtung zur ISA-Anwendung in der EU hat bislang zwar zu einer weiteren Annäherung der Prüfungsgrundsätze, aber nicht zu einer vollständigen Harmonisierung geführt. Einzuräumen ist außerdem, dass die Festlegung von Rahmengrundsätzen möglicherweise nicht ausreichen wird, um das EU-Ziel der Transparenz (vgl. Kapitel 2.2.2.1) zu erreichen.

#### 4.1.2.2 Stand der Wissenschaft – ausreichende prüfungstheoretische Fundierung?

Da der Anstoß für die Entwicklung des risikoorientierten Prüfungsansatzes aus der Prüfungspraxis kam, stellt sich die Frage nach seinem theoretischen Fundament.<sup>364</sup> Dennis sieht als grundlegenden Mangel an, dass kein Rahmenkonzept (*Conceptual Framework*) für das Prüfungswesen existiert.<sup>365</sup> In diesem Fall könnten Prüfungsvorgaben aus theoretisch fundierten Prinzipien oder Prüfungszielen<sup>366</sup> abgeleitet werden (**Deduktion**<sup>367</sup>). Leitet man überindividuelle Normen, die das Verhalten von Abschlussprüfern steuern sollen,<sup>368</sup> mittels **Induktion** her, fließt hingegen „die (empirisch festgestellte) Anschauung ehrbarer und ordentlicher Prüfer“<sup>369</sup> ein.

Bei den empirischen Wissenschaften beruhen die Ergebnisse, wie durch die Bezeichnung schon zum Ausdruck kommt, auf Erfahrung bzw. systematische Beobachtung. Bei der induktiven Methode bspw. wird von „besonderen Sätzen“, die für den betreffenden Fall gelten (z.B. Einzelbeobachtungen, Ergebnisse von Experimenten), auf „allgemeine Sätze“ (Hypothesen, Theorien) geschlossen.<sup>370</sup> Wenngleich induktive Schlüsse nicht strenge Gültigkeit vermitteln können, wird im Schrifttum<sup>371</sup> davon ausgegangen, dass sie zu einem gewissen Grad von Si-

<sup>362</sup> Diese Bestimmungen enthält der Vorschlag zur Überarbeitung der EU-Bilanzrichtlinien weiterhin; vgl. *EU-Kommission (2011g)*, Art. 35. Mit der neuen Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) wird die Regelung zum Inhalt des Bestätigungsvermerks in die Abschlussprüferrichtlinie verlagert.

<sup>363</sup> Konkret seit Veröffentlichung des Entwurfs der Abschlussprüferrichtlinie im Jahre 2004; die Übernahme wurde aber bereits vorher diskutiert, z.B. im Grünbuch der EU-Kommission aus dem Jahre 1996 (vgl. Kapitel 2.2.2.1).

<sup>364</sup> Vgl. *Mochty, Ludwig (1997)*, S. 734.

<sup>365</sup> Vgl. *Dennis, Ian (2010)*, S. 317.

<sup>366</sup> Für eine Prüfung, die die Glaubwürdigkeit von Abschlussinformationen verbessern soll, müssten sich die Prüfungsziele an den Zielen und Adressaten der Rechnungslegung orientieren; vgl. *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 124.

<sup>367</sup> Deduktion ist ein logisches Verfahren, aus allgemeineren Aussagen (Axiom, Theorem) weniger allgemeine Aussagen abzuleiten oder aus als allgemeingültig anerkannten Tatbeständen Schlüsse zu ziehen; vgl. *Thommen, Jean-Paul (2013b)*.

<sup>368</sup> Im deutschen Sprachgebrauch sind dies „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA)“; siehe dazu u.a. *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 123.

<sup>369</sup> *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 123. Vgl. ebenso *Buchner, Robert (1991)*, S. 74.

<sup>370</sup> Vgl. *Popper, Karl R. (1984)*, S. 3; *Thommen, Jean-Paul (2013a)*.

<sup>371</sup> zumindest von einem Teil des Schrifttums; a.A. *Popper, Karl R. (1984)*, S. 5.

cherheit oder Wahrscheinlichkeit führen. Selbst wenn es sich dabei nicht um eine berechenbare Wahrscheinlichkeit handelt, kommt zumindest eine Tendenz zum Ausdruck.<sup>372</sup>

Solange die induktive Methode auch als Forschungsmethode innerhalb der empirischen Wissenschaften (zu denen das betriebswirtschaftliche Prüfungswesen als Teil der Wirtschaftswissenschaften zählt<sup>373</sup>) anerkannt ist,<sup>374</sup> kann die Bemängelung eines fehlenden Rahmenkonzepts m.E. allein nicht ausreichen, um die Eignung der ISA (oder anderer Prüfungsstandards) zu verneinen.

Allerdings wäre wünschenswert, dass sich induktiv entwickelte Prüfungsstandards empirisch untermauern lassen. So moniert *Francis*, dass das in Prüfungsstandards festgelegte und als *State-of-the-Art* geltende Prüfungsvorgehen nicht wissenschaftlich fundiert sei, weil es dafür kein systematisches Forschungsprogramm gibt.<sup>375</sup> Dabei stellt *Francis* nicht den risikoorientierten Ansatz an sich in Frage, sondern sieht Forschungsbedarf zu einzelnen Zusammenhängen, z.B. wie viele Prüfungsnachweise anzusammeln sind, wenn eine Vielzahl an (nicht voneinander unabhängigen) Prüfungshandlungen durchgeführt werden, oder welche Prüfungshandlungen in bestimmten Fällen die besten Ergebnisse erzielen.<sup>376</sup>

#### 4.1.2.3 Gibt es Alternativen zum risikoorientierten Prüfungsansatz?

*Lubitzsch* nennt zwar den risikoorientierten Prüfungsansatz als einen von vielen Forschungsansätzen.<sup>377</sup> Letztlich ändert sich bei den verschiedenen Bezeichnungen aber nur die Perspektive, nicht das dahinterstehende Konzept. Sie stellen keine Alternativen zu der den ISA zugrunde liegenden Vorgehensweise dar, sondern untersuchen Teilaspekte, die es ermöglichen sollen, den Prüfungsprozess als komplexe Beurteilungsaufgabe zu optimieren.

Begriffe wie „geschäftsprozessorientierter Prüfungsansatz“ im Gegensatz zur funktionsorientierten Ausgestaltung des Prüfungsansatzes betonen lediglich verschiedene Ansatzpunkte für eine risikoorientierte Prüfung.<sup>378</sup> Der geschäftsprozessorientierte Prüfungsansatz stellt somit eine

<sup>372</sup> Vgl. *Popper, Karl R. (1984)*, S. 5 m.w.N.

<sup>373</sup> Zur Einordnung vgl. *Leffson, Ulrich (1988)*, S. 9 ff. Laut *Leffson* gehört die Prüfungslehre zum Funktionsbereich Überwachung und hat somit „einen eindeutigen Standort im System der Unternehmensfunktionen“ (*Leffson, Ulrich (1988)*, S. 11).

<sup>374</sup> Vgl. *Thommen, Jean-Paul/ Woll, Arthur (2013)*; *Ramb, Bernd-Thomas/ Suchanek, Andreas/ Lin-Hi, Nick/ Thommen, Jean-Paul (2013)*; *Buchner, Robert (1991)*, S. 73 f. Zur Kritik an der induktiven Methode (Kritik, die sich allerdings nicht durchgesetzt hat) vgl. *Popper, Karl R. (1984)*, S. 3 ff. Zu den Grenzen sowohl der induktiven als auch der deduktiven Methode vgl. *Wöhe, Günter/ Döring, Ulrich (2002)*, S. 34 ff.

<sup>375</sup> Vgl. *Francis, Jere R. (2011)*, S. 136 und 145 f.

<sup>376</sup> Vgl. *Francis, Jere R. (2011)*, S. 136.

<sup>377</sup> Vgl. *Lubitzsch, Kay (2008)*, S. 35 und 214 ff. (Forschungsansätze aus der Perspektive der Prüfungssicherheit).

<sup>378</sup> Sie kann an der Systematik der Rechnungslegung ansetzen oder von den Unternehmensfunktionen und -prozessen ausgehen. Bei einer Ausgestaltung des risikoorientierten Prüfungsansatzes, die sich an der Systematik der Rechnungslegung orientiert, werden die Prüffelder in Anlehnung an die Posten und Angaben der Rechnungslegung und deren Zusammenhänge untereinander bestimmt. Bei funktionsorientierter Ausgestaltung des Prüfungsansatzes werden die Prüffelder in Anlehnung an die betrieblichen Funktionen des Unternehmens bestimmt (z.B. Beschaffung/Materialwirtschaft, Produktion, Vertrieb). Dieser Ansatz kann erweitert werden zu einer Orientierung an den Geschäftsprozessen des Unternehmens, bei dem die Prüffelder prozessorientiert festgelegt werden. Vgl. *IDW PS 261*, Tz. 11.

mögliche Ausprägung des risikoorientierten Prüfungsansatzes dar. Die Weiterentwicklung folgt dem Paradigmenwechsel der Organisationsgestaltung: der Abkehr von der nach klassischen betrieblichen Funktionen gegliederten Organisationsstruktur hin zur prozessorientierten Organisation, vielfach unterstützt durch den Einsatz von integrierten Informationssystemen,<sup>379</sup> mit denen sich Geschäftsprozesse ganzheitlich abbilden lassen.<sup>380</sup>

Die unterschiedlichen Ausprägungen des risikoorientierten Prüfungsansatzes zeigen, dass die Jahresabschlussprüfung als zentrale betriebswirtschaftliche Prüfung Gegenstand von Überlegungen zur Fortentwicklung ist und einem steten Wandel unterliegt.

#### 4.1.2.4 Gibt es Alternativen zu ISA?

Bejaht man die Sinnhaftigkeit des risikoorientierten Prüfungsansatzes für die Durchführung von Abschlussprüfungen, stellt sich dennoch die Frage, ob für eine europaweite Direktanwendung ausschließlich die ISA in Betracht kommen.

Mangels anderer internationaler Prüfungsstandards waren die US-amerikanischen Prüfungsstandards im Gespräch, die – obwohl es sich um nationale Prüfungsstandards handelt – einen relativ hohen Bekanntheitsgrad haben. Aus einer **Studie der Universität Maastricht** lässt sich ableiten, dass die **PCAOB-Standards** den ISA nicht überlegen sind. Ausweislich *MARC (2009)* hatte die Untersuchung allerdings nicht bezweckt, die Frage nach einer möglichen Alternative zu den ISA zu beantworten.<sup>381</sup>

Die von der EU-Kommission in Auftrag gegebene Studie der Universität Maastricht hatte vor allem das Ziel, Unterschiede zwischen den ISA und den durch das Public Company Oversight Board (PCAOB) der Vereinigten Staaten von Amerika vorgeschriebenen Prüfungsstandards zu untersuchen.<sup>382</sup> Der Hauptunterschied zwischen den beiden Regelwerken liegt in der Behandlung des IKS. Dies liegt allerdings an einer Auftragserweiterung durch nationale rechtliche Besonderheiten: Aufgrund des Sarbanes-Oxley Act 2002 (SOX 302<sup>383</sup> und 404<sup>384</sup>) ist in die Abschlussprüfung eine separate Beurteilung der Effektivität des IKS integriert.<sup>385</sup> Darüber hinaus

<sup>379</sup> ERP-Systeme; *Wöhe, Günter/ Döring, Ulrich (2010)*, S. 173, definieren *Enterprise Resource Planning* als bereichsübergreifende Softwarelösungen, die die operativen Prozesse steuern und auswerten.

<sup>380</sup> Vgl. *Berenz, Bernd/ Voit, Franz (2003)*, S. 1234.

<sup>381</sup> Vgl. *MARC (2009)*, S. 2.

<sup>382</sup> Vgl. Fn. 351 in dieser Arbeit; *EU-Kommission (2007b)*.

<sup>383</sup> Sec. 302 (a): „[...] officers [...] certify [...] (4) [...] (B) have designed such internal controls to ensure [...] (C) have evaluated the effectiveness of the issuer's internal controls [...] (D) have presented in the report their conclusions about the effectiveness of their internal controls [...]”

<sup>384</sup> Sec. 404 (b): „Internal Control Evaluation and Reporting. With respect to the internal control assessment required by subsection (a), each registered public accounting firm that prepares or issues the audit report for the issuer shall attest to, and report on, the assessment made by the management of the issuer. An attestation made under this subsection shall be made in accordance with standards for attestation engagements issued or adopted by the Board. Any such attestation shall not be the subject of a separate engagement.”

<sup>385</sup> Vgl. *MARC (2009)*, S. 4. Das Nutzen-Kosten-Verhältnis dieser Regulierungsmaßnahme ist außerdem im Schrifttum umstritten; vgl. *DeFond, Mark L./ Francis, Jere R. (2005)*, S. 5 ff. Zur fehlenden Notwendigkeit aufgrund unterschiedlichem Gesellschaftsrecht in der EU vgl. *FEE (2005)*, S. 5 f.; *Bush, Tim (2005)*, S. 2 ff.

hat die Studie keine drastischen Unterschiede identifiziert;<sup>386</sup> insbesondere keine, die auf einen Verbesserungsbedarf der ISA hindeuten.

Folglich kommen keine Alternativen zu den ISA in Betracht:

- Andere internationale Regelwerke für die Prüfungsdurchführung existieren nicht.
- Ungeachtet der Frage, ob man sich auf europäischer Ebene überhaupt auf andere nationale Prüfungsstandards verständigen könnte, weisen die nationalen Standards der EU-Mitgliedstaaten inhaltlich große Übereinstimmungen mit den ISA auf (vgl. Kapitel 2.1.3).
- Die PCAOB-Standards als außereuropäische, nationale Standards, die nicht auf den ISA basieren, scheinen entsprechend der Ergebnisse der o.g. Studie den ISA nicht überlegen zu sein.

#### 4.2 Anforderungen an das Verfahren der Standarderstellung

Die Rechtsetzungslehre untersucht bei der Rechtsetzungsmethodik den Prozess der Rechtsetzung. Hier geht es um die Frage, mit welchen Schritten bzw. Phasen sich das Ziel einer guten Gesetzgebung erreichen lässt. Nach *Müller* ist das Vorgehen methodisch, wenn es überprüfbaren Regeln folgt, d.h. einen rationalen, nachvollziehbaren Prozess darstellt.<sup>387</sup>

Wie in Kapitel 2.2.4.2 ausgeführt wird, regelt Art. 26 Abs. 2 (a) der Abschlussprüferrichtlinie 2006 die Voraussetzungen für einen akzeptablen *Due Process* der Standarderstellung. Mit der Übernahme der ISA im Rahmen des Komitologieverfahrens bzw. durch Verweis (vgl. Kapitel 2.2.4.3) hat sich die EU für eine gemischte Lösung von berufsständischer und staatlicher Standardsetzung ausgesprochen. Mit der Übernahme der ISA in EU-Recht erklärt ein staatlicher Akteur die von einem privaten Standardsetter erarbeiteten Regelungen als verbindlich. Durch den offiziellen Übernahmeakt werden die Regelungen politisch legitimiert (vgl. Kapitel 2.2.1). Durch die formelle Übernahme der Standards in (einen oder mehrere) europäische Rechtsakte stellt die EU sicher, dass bei ihr die Letztentscheidung verbleibt und sie somit eingreifen kann, wenn sich aufgrund der **Übertragung des Standardsetting auf eine private Organisation** Risiken ergeben.

Einerseits können bei einer solchen Lösung der Sachverstand und die Erfahrung der Anwender (des Berufsstands der Abschlussprüfer und anderer Experten im Bereich Prüfung) genutzt werden und mit größerer Flexibilität durch Änderungen fachlichen Weiterentwicklungen (*State-of-the-Art*<sup>388</sup> im Prüfungswesen) Rechnung getragen werden.<sup>389</sup> Andererseits besteht für den staat-

<sup>386</sup> Ein weiterer Hauptunterschied lag zwar in der Herangehensweise bei der Risikobeurteilung und Reaktion darauf. Dies lag aber daran, dass die entsprechenden PCAOB Standards zum damaligen Zeitpunkt noch nicht überarbeitet waren. Vgl. *MARC (2009)*, S. 4 f und 7; *PCAOB (2010)*.

<sup>387</sup> Vgl. *Müller, Georg (2008)*, S. 292, 297; *Müller, Georg (2006)*, S. 266 f. Bei *Voermans, Wim (2011)*, S. 41, ist ein Qualitätsmerkmal „*due procedure and consultation*“, was „*evidence-based and duly motivated decisions*“ mit einschließt.

<sup>388</sup> dem Erkenntnisstand bisheriger theoretischer und empirischer Beiträge entsprechend.

<sup>389</sup> *EU (2003)*, Nr. 18, nennt darüber hinaus als Vorteil von Koregulierung, die Rechtsetzung durch eine Konzentration auf die wesentlichen Aspekte zu erleichtern.

lichen Akteur das Risiko, dass bei einer Selbstregulierung des Berufsstands oder bei Koregulierung<sup>390</sup> Regeln nicht streng genug ausfallen könnten.<sup>391</sup>

Verständlicherweise will die EU bereits vor der beabsichtigten Übernahme sicherstellen, dass von nicht-staatlichen Trägern die Aufgabe nicht schlechter erfüllt wird. Dementsprechend wurde die **Aufsichtsstruktur** des IAASB als privater Standardsetzer geändert.<sup>392</sup> Seit 2005 gibt es ein unabhängiges Gremium, das Public Interest Oversight Board (PIOB), das den Standardsetzungsprozess der IAASB-Verlautbarungen überwacht,<sup>393</sup> damit dieser in einer transparenten Art und Weise erfolgt und das öffentliche Interesse widerspiegelt. Die PIOB-Mitglieder werden von internationalen Regulierungs-/ Aufsichtsinstanzen ernannt, die in der Monitoring Group zusammentreffen.<sup>394</sup> Diese Gruppe achtet darauf, dass die Reform der IFAC-Aufsichtsstruktur wirksam umgesetzt wird.

Die EU-Kommission, die selbst Mitglied der Monitoring Group ist, vertritt die Auffassung, dass sich die Aufsichtsstruktur des IAASB weit genug fortentwickelt hat, um eine ISA-Übernahme in der Europäischen Union zu rechtfertigen. Begründet wird dies damit, dass die EU-Kommission seit 2006 regelmäßig an den Sitzungen des IAASB (als Beobachter) und deren Consultative Advisory Group/ CAG<sup>395</sup> (als Mitglied) teilnimmt, selbst zahlreiche Stellungnahmen zu ISA-Entwürfen abgegeben hat und dabei erfahren konnte, dass der Standardsetzungsprozess angemessen funktioniert. Zusätzlich hat die EU-Kommission zwei von zehn PIOB-Mitgliedern ernannt. Mit Finanzmitteln aus dem EU-Haushalt soll die Unabhängigkeit des PIOB von der IFAC sichergestellt werden. Außerdem ist vorgesehen, den Standardsetzungsprozess regelmäßig einer Überprüfung auf seine Wirksamkeit durch die Monitoring Group zu unterziehen.<sup>396</sup>

Das IAASB wird mehrheitlich mit nicht dem Berufsstand Angehörigen (**Non-Practitioners**<sup>397</sup>) besetzt, um dem öffentlichen Interesse Rechnung zu tragen und um auszuschließen, dass das

---

<sup>390</sup> Zu den Definitionen von Selbst- und Koregulierung siehe *EU (2003)*, Nr. 22 ff. bzw. 18 ff.

<sup>391</sup> *Hachmeister, Dirk (2008)*, S. 62, nennt als Risiko, dass Eigeninteressen des Berufsstands nach Arbeitserleichterungen oder die Rücksichtnahme auf bestimmte Interessengruppen eine zu große Rolle spielen.

<sup>392</sup> Zur Reform der IFAC-Aufsichtsstruktur vgl. *IFAC (2013)*; *PIOB (2008)*, S. 5.

<sup>393</sup> Das PIOB überwacht auch den Standardsetzungsprozess für die Verlautbarungen des International Accounting Education Standards Board (IAESB) und des International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) sowie das für das Member Body Compliance Program zuständige Compliance Advisory Panel.

<sup>394</sup> Zu den Mitgliedern der Monitoring Group zählen Vertreter der International Organisation of Securities Commissions (IOSCO), des Baseler Ausschusses für Bankenaufsicht, der EU-Kommission, der Internationalen Vereinigung der Versicherungsaufsichter (IAIS), der Weltbank und des Rates für Finanzstabilität. Das International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) nimmt derzeit als Beobachter teil. Vgl. *EU-Kommission (2009d)*, S. 5; *o.V. (2010)*, S. 2; *IFAC (2011a)*, S. 2 ff.; *PIOB (2012)*.

<sup>395</sup> Zur Bedeutung der CAG vgl. *Mertin, Dietz (2003)*, S. 3.

<sup>396</sup> Vgl. *EU-Kommission (2009d)*, S. 5.

<sup>397</sup> Laut IAASB Terms of Reference ist das Gremium paritätisch zu besetzen. Höchstens die Hälfte dürfen Berufsangehörige sein. Mindestens ein Viertel müssen (echte) *Public Members* sein, also Repräsentanten des öffentlichen Interesses. Die weiteren *Non-Practitioners* können zwar ehemalige Berufsangehörige sein, müssen aber bestimmte Cooling-off-Perioden abwarten. Vgl. *IFAC (2012a)*, Nr. 4-0.

Eigeninteresse des Berufsstands das Standardsetting dominiert. Die Besetzung hängt von der Zustimmung des PIOB ab.<sup>398</sup>

Die Abschlussprüferrichtlinie fordert außerdem angemessene **Transparenz**. An den Sitzungen des IAASB können Außenstehende teilnehmen. Sitzungsunterlagen sowie Ergebnisprotokolle werden auf der IFAC-Website veröffentlicht. Im Internet zugänglich sind ebenfalls Entwürfe der IAASB-Verlautbarungen und Konsultationspapiere.<sup>399</sup>

Die Einbindung der Bürger durch öffentliche Anhörungen ist Teil der Transparenz.<sup>400</sup> Der Mandelkern-Bericht aus 2001 (vgl. Kapitel 2.2.2.2 in dieser Arbeit) bezeichnet Konsultationen als ein Mittel transparenten Regierens; als solches werden frühzeitige und effektive Konsultationen mit den Betroffenen als ein elementares Erfordernis angesehen.<sup>401</sup> Als Frist für Stellungnahmen zu den ISA räumt das IAASB grundsätzlich 120 Tage<sup>402</sup> ein, was über die bei der EU üblichen Konsultationsfristen<sup>403</sup> hinausgeht.

Die Veröffentlichung endgültiger ISA hängt davon ab, ob das PIOB festgestellt hat, dass der Standardsetzungsprozess angemessen war.<sup>404</sup> Nach Abschluss des *Clarity*-Projekts ist dies bspw. für die (damals letzten) *clarified* ISA am 26.02.2009 erfolgt.<sup>405</sup>

Die Abschlussprüferrichtlinie 2006 fordert des Weiteren, dass es sich um „**international allgemein anerkannte**“ **Standards** handelt (Art. 26, Abs. 2 (a)). Aufgrund der Selbstverpflichtung der IFAC-Mitgliedsorganisationen (vgl. Kapitel 2.1.3) finden die ISA weltweite Anwendung.<sup>406</sup> Laut IFAC Annual Report 2011 sind es (einschließlich der EU-Mitgliedstaaten) über 100 Länder, welche die *clarified* ISA bereits anwenden oder bekundet haben, sie künftig anzuwenden.<sup>407</sup> Die Auswertung der Konsultation zur ISA-Übernahme (siehe Kapitel 2.2.3.1) bestätigt, dass das Kriterium, dass die anzuwendenden Prüfungsstandards international anerkannt sein sollen, als erfüllt angesehen wird.<sup>408</sup> Dieses Kriterium dient – wie bereits das Grünbuch der EU-Kommission

<sup>398</sup> Vgl. *IFAC (2012a)* und *PIOB (2012)*.

<sup>399</sup> Diese Vorgehensweise ist auch schriftlich niedergelegt in *IFAC (2010b)*, Nr. 1 f.

<sup>400</sup> Siehe auch bei *Mader, Luzius (2011)*, S. 327, als Qualitätskriterium.

<sup>401</sup> Vgl. *Bundesregierung (2002)*, S. 10.

<sup>402</sup> Vgl. *IFAC (2010b)*, Nr. 12.

<sup>403</sup> Laut der EU-Pressemitteilung zur *Smart Regulation* soll die Konsultationsfrist bei Gesetzgebungsvorschlägen ab 2012 von 8 auf 12 Wochen ausgedehnt werden. Vgl. *EU-Kommission (2010)*. Der Mandelkern-Bericht hatte einen einheitlichen Mindestzeitraum von 16 Wochen für die Konsultation zu Vorschlägen der Kommission empfohlen; vgl. *Bundesregierung (2002)*, S. 13.

<sup>404</sup> Vgl. *IFAC (2010b)*, Nr. 29.

<sup>405</sup> Vgl. *PIOB (2009)*, S. 3 und 15. *IFAC (2009b)* nennt dagegen den 27.02.2009. Seitdem wurde ISA 610 überarbeitet.

<sup>406</sup> Einen Überblick aufgrund einer Mitgliedererhebung bietet *IFAC (2010c)*: Es wurde auch angegeben, ob die ISA unmittelbar angewandt werden, vollständig transformiert werden oder ob nationale Prüfungsstandards gelten, die zwar auf ISA (nicht notwendigerweise die *clarified* ISA, sondern frühere Fassungen) basieren, aber wesentliche inhaltliche Abweichungen aufweisen. Dabei gehen 72 von 126 Ländern von einer inhaltlichen Übereinstimmung aus (die USA bspw. gehören hier nicht dazu). Bezogen auf die EU-Mitgliedstaaten sind dies 22 von 27. Gleiches Ergebnis bei *IFAC (2012b)*.

<sup>407</sup> Vgl. *IFAC (2011b)*, S. 5.

<sup>408</sup> Vgl. *EU-Kommission (2010b)*, S. 8: Nur 3 von insgesamt 89 Stellungnahmen sahen das Kriterium als nicht ausreichend nachgewiesen an. Zu den von der EU angeführten Argumenten, die dafür sprechen, vgl. *EU-Kommission (2009d)*, S. 5 f. Ebenso: *EU-Kommission (2010d)*, S. 12.

aus dem Jahre 1996 ausgeführt hat (vgl. Kapitel 2.2.2.1.3) – dazu, europäischen Unternehmen den Zugang zu internationalen Kapitalmärkten zu erleichtern.

Vor Verabschiedung der Abschlussprüferrichtlinie hatte Binnenmarktkommissar *McCreevy* geäußert, dass die Übernahme der ISA durch die EU strengen Bedingungen unterliegen wird. Neben der Sicherstellung einer angemessenen Organisationsstruktur des IAASB sowohl in Bezug auf das Standardsetting als auch auf die öffentliche Aufsicht, ist – bezogen auf den Inhalt der Standards – der erfolgreiche Abschluss des *Clarity*-Projekts ausschlaggebend,<sup>409</sup> mit dem sich das folgende Kapitel 4.3 auseinandersetzt.

### 4.3 Anforderungen an die Ausgestaltung von Rechtsvorschriften

Während Kapitel 4.2 Anforderungen an die Gestaltung der Rechtsvorschriften (d.h. das Verfahren bzw. den Prozess der Standarderstellung) behandelt, widmet sich Kapitel 4.3 den allgemeinen Anforderungen, wie das Endprodukt dieses Prozesses (d.h. die Vorschrift selbst) ausgestaltet sein sollte, um als qualitativ hochwertig zu gelten. Die Anforderungen an die Ausgestaltung von Rechtsvorschriften betreffen somit Form und Darstellung des Inhalts der Standards.

Nach Entwicklung von relevanten Beurteilungskriterien wird in diesem Kapitel beurteilt, ob sich die ISA als Gesetzestext eignen. Dies schließt die Betrachtung mit ein, inwieweit diese Beurteilungskriterien bei der Überarbeitung der ISA im *Clarity*-Projekt (vgl. Kapitel 2.1.2) eine Rolle gespielt haben.

#### 4.3.1 Überblick über bisherige Ansätze zu guter Rechtsetzung

##### 4.3.1.1 (Unsystematische) Vorgaben auf europäischer Ebene

Allgemeine Grundsätze für gute Rechtsvorschriften finden sich in verschiedenen Quellen mit unterschiedlichem Umfang.<sup>410</sup>

Entsprechend ihrer Politik der besseren Rechtsetzung (vgl. Kapitel 2.2.2.2) hat sich die EU-Kommission nach eigenen Angaben zum Ziel gemacht, das EU-Recht „klar“, „verständlich“ und „benutzerfreundlich“ zu gestalten.<sup>411</sup> Das **Europäische Parlament, der Rat und die EU-Kommission** haben am 22.12.1998 eine Vereinbarung über gemeinsame Leitlinien für die redaktionelle Qualität der gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften getroffen. Diese interinstitutionelle Vereinbarung nennt als Kriterien zunächst Klarheit, Einfachheit und Präzision,<sup>412</sup> listet dann aber in unsystematischer Weise und nicht überschneidungsfrei weitere allgemeine Grundsätze auf.<sup>413</sup> Eine weitere interinstitutionelle Vereinbarung aus dem Jahre 2003 zur „Besseren Rechtsetzung“ hebt hingegen als Kriterien Einfachheit, Klarheit und Kohärenz der Formulierung

<sup>409</sup> Vgl. *McCreevy, Charlie* (2005), S. 4. Vgl. ferner *Tiedje, Jürgen* (2006), S. 598.

<sup>410</sup> Zur EU vgl. *Voermans, Wim* (2011), S. 41 f.

<sup>411</sup> Vgl. *EU-Kommission* (2006), S. 11.

<sup>412</sup> Vgl. *EU* (1998), Nr. 1.

<sup>413</sup> Vgl. *EU* (1998), Nr. 2 ff. Z.B.: Vorschriften sollen prägnant sein und ihr Inhalt so homogen wie möglich, lange Sätze und verschachtelte Formulierungen sowie übermäßiger Gebrauch von Abkürzungen sollten vermieden werden, die Formulierungen sollen den Adressaten erlauben, ihre Rechte und Pflichten eindeutig zu erkennen, usw.



von Gesetzestexten hervor und setzt darüber hinaus Akzente auf Rechtssicherheit, Wirksamkeit (Folgenabschätzungen) sowie Transparenz im Rechtsetzungsverfahren.<sup>414</sup> Sie bringt zudem zum Ausdruck, dass die Anwendung des Gemeinschaftsrechts erleichtert und dessen Verständlichkeit verbessert werden sollen, indem die geltenden Rechtsvorschriften in ihrem Umfang zu verringern und zu vereinfachen sind.<sup>415</sup> Daneben gibt es für EU-interne Zwecke ausführliche Leitlinien für die Abfassung von Rechtstexten. Beispielsweise der Gemeinsame Leitfaden des Europäischen Parlaments, des Rates und der Kommission für Personen, die in den Gemeinschaftsorganen an der Abfassung von Rechtstexten mitwirken, gibt auf ca. 100 Seiten im Detail Hinweise und hat dabei auch einige allgemeine Grundsätze für die redaktionelle Bearbeitung von Rechtsvorschriften niedergeschrieben.<sup>416</sup>

Auf internationaler Ebene integriert ansonsten die OECD in ihre Empfehlungen einige „*principles of good regulation*“.<sup>417</sup>

Die o.g. Quellen sind für sich genommen m.E. nicht zweckmäßig für die Beurteilung der Eignung der ISA als Rechtsnorm, weil sie mögliche Kriterien unsystematisch nennen, unterschiedlich priorisieren, nicht eindeutig abgrenzen und zum Teil inkonsistent in der Bezeichnung sind. Deshalb soll in dieser Arbeit nach Auswertung des einschlägigen Schrifttums ein eigener Kriterienkatalog entwickelt werden. Dabei werden die o.g. EU-Quellen berücksichtigt.

#### 4.3.1.2 Von der Rechtsetzungslehre entwickelte Ansätze

Bevor im Detail Kriterien für die Ausgestaltung von Rechtsnormen betrachtet werden, soll zunächst ein Überblick gegeben werden, welche Ansätze zu guter Rechtsetzung bereits existieren. Oftmals finden sich im Schrifttum Kriterien für gute Gesetzgebung (statt Rechtsetzung). In dieser Arbeit wird jedoch der weite Begriff *Rechtsetzung* verwendet, denn die Überlegungen gelten für sämtliche Rechtsvorschriften, unabhängig davon, ob sie von der Legislative (Gesetze) oder von der Exekutive (Rechtsverordnungen) erlassen werden.

Dafür, dass die Politik der „besseren Rechtsetzung“ in die Lissabon-Strategie für Wachstum und Beschäftigung der EU eingebettet<sup>418</sup> und dementsprechend auch auf nationaler Ebene prominent ist,<sup>419</sup> findet sich in deutschen Publikationen m.E. überraschend wenig zu den Qualitäts-

<sup>414</sup> Vgl. *EU* (2003), Nr. 2 und 25 ff.

<sup>415</sup> Vgl. *EU* (2003), Nr. 35.

<sup>416</sup> Vgl. *EU* (2008), S. 9 ff. *EU-Kommission* (1997) hingegen fokussiert sehr stark auf formelle Gestaltungselemente. Einen Überblick über stilistische Leitfäden der EU bietet URL: [http://ec.europa.eu/translation/german/guidelines/de\\_guidelines\\_de.htm](http://ec.europa.eu/translation/german/guidelines/de_guidelines_de.htm) (Abruf am 28.10.2012).

<sup>417</sup> So nennt *OECD* (2005), S. 3, u.a. die Wirksamkeit in Bezug auf die Zielerreichung, „*sound legal and empirical basis*“, Hervorbringung von Nutzen, der die Kosten rechtfertigt, Konsistenz zu anderen Regelungen sowie „*clear, simple, and practical for users*“.

<sup>418</sup> Vgl. *OECD* (2010), S. 13.

<sup>419</sup> In dem Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD „Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit“ vom 11.11.2005, welcher die Grundlage für das Programm der damaligen Regierung bildete, wurde das Ziel der Entlastung der Bürger und der Wirtschaft von einem Übermaß an Vorschriften („Bürokratieabbau“) genannt (vgl. *Bundesregierung* (2005), S. 62, Nr. 9). Mit dem NKR-Gesetz wurde 2006 beim Bundeskanzleramt der Nationale Normenkontrollrat als ein unabhängiges Beratungsgremium eingesetzt, das Gesetzesinitiativen der Bundesregierung auf ihre bürokratischen Kosten hin überprüft. Auch der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP für die 17. Legislaturperi-

kriterien. Dies gilt auch für andere Staaten.<sup>420</sup> In der Schweiz hingegen befasst sich die Wissenschaft seit den 70er Jahren mit der Rechtsetzungslehre.<sup>421</sup> Die Rechtsetzungslehre (bzw. der engere Begriff Gesetzgebungslehre) ist eine rechtswissenschaftliche Disziplin, die Form und Inhalt der Rechtsnormen mit dem Ziel untersucht, Kriterien zur Normgestaltung zu erarbeiten.

Anstatt Qualität positiv zu definieren, erscheint es einfacher, diese negativ abzugrenzen (d.h. welche Eigenschaften soll ein Gesetz nicht haben?).<sup>422</sup> Dem folgt bspw. der Ansatz von Hotz. Danach kommt es nicht auf die rechtsphilosophische Frage nach dem schlechthin guten Recht an, denn es reiche aus, „**relativ gute**“ Gesetze zu entwickeln. Ein Gesetz gilt als „relativ gut“, wenn es wenigstens einen anerkannten Mangel nicht aufweist – im Vergleich zu einem theoretisch denkbaren Gesetz mit dem gleichen Regelungsinhalt, das aber diesen Mangel aufweist. Bei Hotz werden demnach Kriterien daraus abgeleitet, was an der Rechtsetzung bemängelt wird. Richtschnur sind dabei in Gruppen zusammengefasste verallgemeinerte Mängel, anstatt die Güte eines Gesetzes positiv (erfolgsbezogen) zu umschreiben.<sup>423</sup>

Problem/ Typisierter Mangel		Kriterium/ Qualitätsmerkmal
Steigende Normenflut („Normeninflation“) als Missstand	→	Notwendigkeit
Manche Rechtsinhalte sind nicht durch Rechtsnormen der ihnen angemessenen Stufe geregelt (Verfassung und Gesetze regeln manche unwichtigen, Verordnungen dagegen manche wichtigen Rechtsinhalte)	→	Stufengerechtigkeit
Ein Gesetz entspricht nicht dem Regelungsbedürfnis seiner Adressaten, ist entweder zu dicht oder zu offen	→	Angemessene Regelungs-dichte
Rechtsnormen widersprechen einander	→	Systemgerechtigkeit
Gesetze sind willkürlich, verletzen die Rechtsgleichheit	→	Gerechtigkeit
Gesetze sind ungenau oder unverständlich	→	Gesetzestechische Zweck-mäßigkeit

Tab. 2: Typisierte Mängel und daraus abgeleitete Kriterien im Ansatz von Hotz

Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Hotz, Reinhold (1983), S. 121 ff. und 393 ff.<sup>424</sup>

ode (2009-2013) mit dem Titel „Wachstum. Bildung. Zusammenhalt.“ nennt Bürokratieabbau und bessere Rechtsetzung als Wachstumsmotor (vgl. *Bundesregierung* (2009), S.15).

<sup>420</sup> Vgl. Müller, Georg (2008), S. 289 anlässlich eines Vortrags bei der EU-Kommission.

<sup>421</sup> Den Lehrstuhl für Rechtsetzungslehre an der Universität Zürich hat seit 2006 Prof. Dr. Felix Uhlmann inne, der am Rechtswissenschaftlichen Institut außerdem das Zentrum für Rechtsetzungslehre (ZfR) leitet (vgl. *Universität Zürich* (2012)). Sein Vorgänger und Gründer des ZfR, Prof. Dr. Georg Müller, hatte den Lehrstuhl Anfang der 80er Jahre von Peter Noll übernommen, den er als Pionier auf dem Gebiet der Rechtsetzungslehre bezeichnet (vgl. Vorwort zu Müller, Georg (2006)). Laut Hill, Hermann (1982), S. 1, wurde von dem Schweizer Peter Noll im Jahre 1973 die erste „geschlossene Darstellung“ einer Gesetzgebungslehre entwickelt. Zur Historie vgl. ferner Emmenegger, Sigrid (2006), S. 2 und 305; zur Vorreiterrolle der Schweiz vgl. Karpen, Ulrich (2006), S.125.

Bis 2011 gab es auch an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Luzern einen Lehrstuhl für Rechtsetzungslehre (Prof. Dr. Paul Richli). Am Institut für öffentliches Recht der Universität Bern gibt es seit 2003 Vorlesungen zur Rechtsetzungslehre.

<sup>422</sup> Vgl. Mader, Luzius (2011), S. 326.

<sup>423</sup> Vgl. Hotz, Reinhold (1983), S. 121 ff. und 393 ff.

<sup>424</sup> Hotz spricht bei den typisierten Mängeln von der „Kritik an der steigenden Normenflut“, „Kritik, ein Erlass entspreche nicht dem Regelungsbedürfnis seiner Adressaten“, „Kritik, Rechtsnormen widersprä-

Die Vorgehensweise des IAASB,<sup>425</sup> das – ca. zwei Jahrzehnte später – vor Festlegung der *Clarity*-Kriterien anhand eines Konsultationspapiers versucht hat, Beanstandungen an den ISA zu sammeln (vgl. Kapitel 2.1.2.1), ähnelt diesem Ansatz. Beide Ansätze – der **Mängelkatalog nach Hotz mit den daraus abgeleiteten Merkmalen der relativen Güte** wie die Vorgehensweise des IAASB – stellen m.E. nicht sicher, dass alle relevanten Kriterien Beachtung finden. Abgesehen davon setzt die Identifizierung anerkannter Mängel voraus, dass Einigkeit darüber besteht, wann ein Mangel vorliegt.<sup>426</sup>

Die Rechtsetzungslehre in der Schweiz unterscheidet nach Rechtsetzungsmethodik, die den Prozess der Rechtsetzung untersucht (vgl. Kapitel 4.2), und **Rechtsetzungstechnik**, die das Gesetz als Produkt gesetzgeberischer Anstrengung betrachtet.<sup>427</sup> Gegenstand der Rechtsetzungstechnik ist die Art und Weise, wie der Inhalt von Rechtsnormen kommuniziert wird.<sup>428</sup>

Die Technik der Rechtsetzung schlägt sich häufig in Richtlinien, Leitfäden oder Checklisten für die mit der Ausarbeitung von Gesetzesentwürfen betrauten Personen nieder. Der Schweizer Gesetzgebungsleitfaden, in den die langjährigen Erkenntnisse aus der Rechtsetzungslehre Eingang gefunden haben,<sup>429</sup> enthält eingehende Hinweise für die Ausgestaltung von Rechtsvorschriften. In Österreich hat das Bundeskanzleramt 1979 und 1990 legistische Richtlinien erlassen.<sup>430</sup> In Deutschland gibt das vom Bundesministerium der Justiz herausgegebene Handbuch der Rechtsförmlichkeit allgemeine Empfehlungen für das Formulieren von Rechtsvorschriften.<sup>431</sup> Es ist diesbezüglich ausführlicher als die Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien (GGO), die als Kriterien lediglich Notwendigkeit und Verständlichkeit<sup>432</sup> nennt, ansonsten aber vor allem auf das Verfahren der Rechtsetzung fokussiert.

#### 4.3.1.3 Ansatz nach *Fliedner*

Mangels systematischer Ansätze in Deutschland hat *Fliedner* begonnen, – unter Berücksichtigung der Überlegungen der Nachbarländer – einen Anforderungskatalog an gute Gesetze zu entwickeln.<sup>433</sup> *Fliedner* hält gute Gesetzgebung für unabdingbar, denn nicht zuletzt „können gute Gesetze dem Staat, den Verwaltungen, den Bürgern und den Unternehmen in erheblichem Umfang unnötige Kosten und Belastungen ersparen“.<sup>434</sup> Zur Verbesserung der Rechtsetzung fordert *Fliedner* eine Gesamtkonzeption, die alle Aspekte des gesamten Gesetzgebungsverfah-

---

chen einander“, etc. und verwendet den Begriff i.S.v. Bemänglung bzw. Beanstandung; *Hotz, Reinhold* (1983), S. 394.

<sup>425</sup> Zum IAASB Clarity-Projekt 2004–2009 vgl. Kapitel 2.1.2.1.

<sup>426</sup> Vgl. dazu auch *Müller, Georg* (2003), S. 580.

<sup>427</sup> Vgl. *Uhlmann, Felix* (2010), S. 784, *Müller, Georg* (2008), S. 292; *Müller, Georg* (2006), S. 39 und 117.

<sup>428</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2006b), S. 509.

<sup>429</sup> Siehe dazu die zahlreichen Quellenangaben unter den Abschnitten „Hilfsmittel“ in *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007).

<sup>430</sup> Vgl. *Bundeskanzleramt Österreich* (1990).

<sup>431</sup> Vgl. *Bundesministerium der Justiz* (2008).

<sup>432</sup> § 43 (1) Nr. 1 GGO und § 42 (5) GGO.

<sup>433</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2001), S. 7 ff., *Fliedner, Ortlieb* (2004), S. 8 ff., *Fliedner, Ortlieb* (2006).

<sup>434</sup> Als weitere Gründe nennt *Fliedner* den wachsenden Wettbewerb der Staaten untereinander, die sich mit ihren jeweiligen rechtlichen Rahmenbedingungen global agierenden Unternehmen stellen müssen, sowie den Wunsch mündiger Bürger nach guten Gesetzen. Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 5 und 14 f.

rens umfasst – er spricht in diesem Zusammenhang von „Qualitätsmanagement“. Als wesentlichen Bestandteil einer solchen Gesamtkonzeption sieht er die Festlegung von Qualitätsanforderungen und Qualitätskriterien an. Denn ohne Festlegung, wie „gute Gesetze“ beschaffen sein sollen, kann auch keine Einhaltung von Qualitätsmaßstäben durch die am Gesetzgebungsprozess Beteiligten gefordert und beurteilt werden.<sup>435</sup> Ein Soll-Ist-Vergleich ist nur möglich, wenn das Soll auch definiert ist.

Dies mag zwar selbstverständlich erscheinen. *Fliedner*<sup>436</sup> grenzt aber von diesem **(umfassenden) „qualitativen Ansatz“** andere bislang genutzte, aber gescheiterte Ansätze zur Verbesserung der Gesetzgebung ab, wie

- (1) den **rein quantitativen Ansatz**, der bezweckt, den Umfang des Rechts – die „Gesetzesflut“ bzw. den „Paragraphendschudel“ – zu reduzieren<sup>437</sup> (Kriterien: Anzahl der Gesetze, Seitenzahlen);<sup>438</sup>
- (2) den **verfassungstheoretischen Ansatz**, der sich mit der kontrovers diskutierten Frage befasst, ob sich aus der Verfassung eine Verpflichtung zur optimalen Methodik der Gesetzgebung herleiten lässt (Kernpunkt: Grenzziehung zwischen bundesverfassungsgerichtlicher Kontrolle und Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers; Kriterium: Verfassungsmäßigkeit);
- (3) den **rein verfahrensbezogenen Ansatz**, der sich ausschließlich auf Verbesserungen im Gesetzgebungsverfahren bezieht. Dieser Ansatz basiert auf der Hoffnung, dass ein strukturiertes Verfahren auch die Chancen für die Normqualität erhöht. Laut *Fliedner* gibt es dafür aber keine Nachweise.<sup>439</sup>

Auch die Aktivitäten der EU scheinen sich bislang lediglich an den von *Fliedner* als gescheitert bezeichneten Ansätzen, die nur Teilaspekte berücksichtigen, zu orientieren.

*Fliedner* verzeichnet eine Scheu, Qualitätsanforderungen für Gesetze festzulegen. Dies sieht er darin begründet, dass die Gesetzgebungsdiskussion von rechtswissenschaftlicher Denkweise und Methodik geprägt ist; die Rechtswissenschaft für die qualitative Bewertung neuer Gesetze aber keine ausreichenden Maßstäbe liefert. Insofern schlägt er den Rückgriff auf die Erkenntnisse anderer Disziplinen vor.<sup>440</sup> Außerdem hat *Fliedner* bei der Entwicklung der Qualitätsanfor-

<sup>435</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 6.

<sup>436</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 11-13, 17 und 26.

<sup>437</sup> Vgl. o.V. (2012); außerdem *OECD* (2010), S. 22, wonach die Bestrebungen der Bundesregierung auf die Reduzierung des Bestandes an Gesetzen gerichtet sind. Die quantitative Ausrichtung ergibt sich u.a. auch aus dem Kabinettsbeschluss vom 25.04.2006 zum Programm Bürokratieabbau und bessere Rechtsetzung; vgl. *Bundesregierung* (2006).

<sup>438</sup> Der eingeschränkte Aussagewert quantitativer Kriterien zeigt sich bereits daran, dass sich damit je nach Verfasser unterschiedliche Ergebnisse „belegen“ lassen: So sieht bspw. *Hotz, Reinhold* (1983), S. 123, die steigende Zahl der Druckseiten der Bundesgesetzblätter in der BRD über mehrere Jahre als Beleg für die Normenflut. *Fliedner, Ortlieb* (2001), S. 4, zieht hingegen die Anzahl verabschiedeter Gesetze heran und folgert daraus, dass die Gesetzgebungstätigkeit der letzten 50 Jahre zeige, dass sich die Gesetzgebungstätigkeit des Deutschen Bundestages nicht ständig ausweitet, sondern in (erklärbaren) Wellenbewegungen verläuft.

<sup>439</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 13; ablehnend auch *Hotz, Reinhold* (1983), S. 108.

<sup>440</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 5. Bemerkenswert sind m.E. an den Überlegungen von *Fliedner, Ortlieb* (2006) v.a. der ganzheitliche Ansatz und die Parallelen, die er z.T. zum Produktionsprozess eines Unternehmens zieht. Sein Qualitätsmanagementsystem zur „Herstellung von Gesetzen“ ist sowohl

derungen Richtlinien und Leitfäden für die Gesetzgebung in Österreich, der Schweiz und der Europäischen Union ausgewertet.<sup>441</sup>

*Fliedner* unterscheidet für die Beurteilung der Qualität von Gesetzen grundsätzlich drei Arten von Anforderungen:

- Anforderungen, die sich auf die redaktionelle Ausgestaltung der Regelungen beziehen,
- Anforderungen, die das Einfügen neuer Regelungen in die bestehende Rechtsordnung betreffen,
- Anforderungen, die sich auf die voraussichtlichen Wirkungen neuer Regelungen beziehen.<sup>442</sup>

Zu bedenken ist, dass politische Prozesse wie die Aushandlung von rechtlichen Regelungen nicht in vollem Umfang rational bestimmt sind. Hierbei ist die Objektivierbarkeit von Qualitätsmaßstäben eingeschränkt.<sup>443</sup> Ziel ist es aber, überschneidungsfreie und objektivierbare Kriterien zu finden.

In den folgenden Abschnitten werden Kriterien vorhandener Kataloge<sup>444</sup> kritisch analysiert und systematisiert. Dabei orientiert sich die Auseinandersetzung an den drei Kategorien nach *Fliedner*. Innerhalb dieser groben Kategorisierung werden in dieser Arbeit Kriterien deutlicher abgegrenzt. Beispielsweise wird auf den Begriff Klarheit aufgrund seiner Bedeutungsvielfalt (vgl. Kapitel 2.1.2.2) verzichtet und die darunter zu fassenden Aspekte anderen Kriterien zugeordnet. Oftmals nutzen Kriterienkataloge inhaltlich vergleichbare oder übereinstimmende Konzepte bei unterschiedlicher Bezeichnung. Insofern ist Teil dieser Arbeit auch die Vereinheitlichung der Terminologie. Überdies werden die Kriterien ergänzt, sofern sie unvollständig erscheinen. Da für die Herleitung allgemeiner Beurteilungskriterien irrelevant, soll für Zwecke dieser Arbeit nicht unterschieden werden, welche der Kriterien sich aus der Verfassung herleiten lassen<sup>445</sup> bzw.

---

prozess- als auch produktorientiert. Wichtige Komponenten des Qualitätsmanagementsystems, welche die Qualität des „Produktes Gesetz“ beeinflussen, sind neben der „Kundenorientierung“ die Instrumente, die zur „Herstellung“ verwendet werden, das Qualitätsbewusstsein der Mitarbeiter, die Haltung der Führungsebene (Kontrollumfeld), Kontrollstrukturen sowie ein Rückkopplungsmechanismus zur ständigen Optimierung des Prozesses. Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 19 f.

<sup>441</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 19.

<sup>442</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 29.

<sup>443</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 19 ff., *Fliedner, Ortlieb* (2001), S. 7.

<sup>444</sup> Beispiele für Kriterienkataloge vgl. u.a. *Müller, Georg* (2008), S. 291 f., *Müller, Georg* (2006b), S. 509 sowie *Müller, Georg* (2003), S. 566 ff. (Beispiel Checklisten für die Rechtsbereinigung in diversen Schweizer Kantonen) und S. 580 ff.; Mandelkern-Bericht vgl. *Bundesregierung* (2002), S. 18 f.; *Mader, Luzius* (2004), S. 139 ff.; *Hill, Hermann* (1982), S. 96 ff.; *Emmenegger, Sigrid* (2006), S. 184 ff.

<sup>445</sup> Siehe dazu z.B. *Karpen, Ulrich* (2007), S. 22 f., *Müller, Georg* (2006b), S. 505 ff. mit Ländervergleich inkl. Überlegungen zu Deutschland, zur Schweiz vgl. *Müller, Georg* (2006), S. 48 und *Mader, Luzius* (2004), S. 138; *Voermans, Wim* (2011), S. 37. Außerdem *EU* (2003), Nr. 2.

welche von Lehre und Praxis<sup>446</sup> entwickelt wurden (in der Terminologie von Müller sog. „Klugheitsregeln“<sup>447</sup>).

### 4.3.2 Entwicklung von Beurteilungskriterien aus den Anforderungen an eine gute Rechtsetzung

#### 4.3.2.1 Anforderungen an die redaktionelle Ausgestaltung

Anforderungen an die redaktionelle Ausgestaltung lassen sich unterteilen nach Aufbau, Sprache und Form der Regelung.<sup>448</sup>

##### 4.3.2.1.1 Aufbau der Regelung

Die systematische Anordnung einzelner Vorschriften dient der Übersichtlichkeit. Wenn sich in der Rechtsanwendung der Rechtsstoff schnell überblicken lässt und der Gesetzesaufbau zur Auffindbarkeit der Regelungen sowie zu ihrer Einordnung in den Gesamtzusammenhang beiträgt, dient dies letztlich der Verständlichkeit. Die Erkennbarkeit der Systematik und der Gliederungsprinzipien ist daher ein wichtiges Qualitätskriterium für ein Gesetz.<sup>449</sup> Da Verweisungen der Übersichtlichkeit abträglich sein können, wird darauf in den einschlägigen Werken in besonderem Maße eingegangen.<sup>450</sup> Z.B. sind danach Verweisungen nur dann vorzusehen, wenn dadurch gegenüber der inhaltlichen Wiedergabe der Rechtsvorschrift eine wesentliche Vereinfachung erzielt werden kann und die Verständlichkeit nicht beeinträchtigt wird. Verweisungen auf Rechtsvorschriften, die ihrerseits auf andere Rechtsvorschriften weiterverweisen, sind soweit als möglich zu vermeiden (Verbot von Kettenverweisungen). Wenn verwiesen wird, ist die verweisende Bestimmung so zu fassen, dass ihr Grundgedanke ohne Nachschlagen zu verstehen ist.<sup>451</sup>

Es lassen sich sachliche Gliederungskriterien und logische Gliederungskriterien unterscheiden. Sachlich kann zum Beispiel chronologisch (zeitlich geordnete Abläufe) oder nach kausalen Zusammenhängen gegliedert werden.<sup>452</sup> Wichtig ist dabei, dass sich den Normadressaten der innere Regelungszusammenhang (Kohärenz) erschließt.<sup>453</sup> Nach legistischen Grundsätzen soll

<sup>446</sup> Umfangreiche Auflistung von Leitlinien, Leitfäden, Checklisten und anderen Hilfsmitteln für die mit der Ausarbeitung von Gesetzesentwürfen betrauten Personen siehe Müller, Georg (2006), S. 47 und OECD (2010), S. 92 („Soft Law“ in Deutschland).

<sup>447</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 117, Rz. 179; Müller, Georg (2006b), S. 513; Müller, Georg (2008), S. 291.

<sup>448</sup> Vgl. Fliedner, Ortlieb (2006), S. 29 ff.; Müller, Georg (2006), S. 46; Müller, Georg (2006b), S. 509; Hill, Hermann (1982), S. 5.

<sup>449</sup> Vgl. Fliedner, Ortlieb (2006), S. 29; Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007), Nr. 821 f.; Bundeskanzleramt Österreich (1990), Nr. 11 f.; Müller, Georg (2006), S. 173 und 177 f. zur „äußeren Systematik“.

<sup>450</sup> Vgl. z.B. Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007), Nr. 8251; Bundeskanzleramt Österreich (1990), S.18 ff.

<sup>451</sup> Vgl. die vom österreichischen Bundeskanzleramt herausgegebenen legistischen Richtlinien: Bundeskanzleramt Österreich (1990), S.18 ff.

<sup>452</sup> Vgl. Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007), Nr. 8233 ; Fliedner, Ortlieb (2006), S. 29 f.; Beispiele bei Hill, Hermann (1982), S. 103 f.

<sup>453</sup> Auch laut Mandelkern-Bericht ist eine „in sich geschlossene, verständliche Rechtsetzung“ unabdingbar; der Anwender soll ein „einheitliches Regelungswerk“ an die Hand bekommen (vgl. Bundesregierung (2002), S. 19 unter dem Kriterium Zugänglichkeit). Die OECD Referenz-Checkliste für die Ent-

sachlich Zusammengehöriges auch räumlich zusammen erscheinen.<sup>454</sup> Als logische Gliederungskriterien nennt das Schrifttum bspw. „das Allgemeine vor dem Besonderen“; „der Grundsatz vor dem Detail“; „der Regelfall vor der Ausnahme“.<sup>455</sup> Dieses Ordnungsprinzip dient der Erkennbarkeit der Grundregelungen. *Fliedner* hebt dieses Qualitätskriterium besonders hervor, denn in erster Linie sollte der „Normalfall“ oder der übliche Sachverhalt durch das Gesetz geregelt werden.<sup>456</sup>

Die obigen Überlegungen zum Aufbau einer Norm dienen sämtlich der **Übersichtlichkeit**. Für Zwecke dieser Arbeit soll dementsprechend unter diesem Kriterium subsumiert werden, dass die Norm gegliedert und geordnet sowie der rote Faden sichtbar ist.<sup>457</sup>

#### 4.3.2.1.2 Rechtssprache

Für die Verständlichkeit bedeutsam sind ebenfalls Satzbau<sup>458</sup> und Wortwahl<sup>459</sup>, d.h. der Stil einschließlich der Frage, inwieweit bei der Formulierung Umgangssprache statt Fachsprache verwendet werden kann.<sup>460</sup> Als Regeln für die Formulierung von Normen sind Kürze und Einfachheit relevant. *Langer/ Schulz von Thun/ Tausch* nennen außerdem „**zusätzliche Stimulanz**“ als weitere Dimension der Verständlichkeit – d.h. ob der Text anregend, interessant, abwechslungsreich und persönlich ist.<sup>461</sup> *Karpen* spricht u.a. von einem „kraftvollen“ und „eleganten“ Gesetz.<sup>462</sup> Auch der Schweizer Gesetzgebungsleitfaden geht auf die Frage ein, ob Gesetzestexte elegant sein sollen:

„Sprachliche Eleganz und rhetorische Glanzlichter sind sicher nicht das, was man beim Verfassen von Erlasstexten als Ziel in erster Linie im Auge haben sollte. Auf der andern Seite ist ein gewisser ästhetischer Mehrwert von Erlasstexten in seiner Funktion nicht zu unterschätzen: Die formal auffällige, bestechende, ‚schöne‘ Formulierung prägt sich

---

scheidungsfindung auf dem Gebiet der Rechtsetzung enthält eine Frage, ob die Rechtsetzung klar, kohärent und verständlich ist; vgl. *Bundesregierung* (2002), S. 86 (Anhang A).

<sup>454</sup> Vgl. *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 8233; *Bundeskanzleramt Österreich* (1990), Nr. 12.

<sup>455</sup> Vgl. *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 8233; außerdem *Müller, Georg* (2006), S. 180, *Langer/ Schulz von Thun/ Tausch* (1974), S. 29.

<sup>456</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 6 und 30.

<sup>457</sup> Auch *Langer/ Schulz von Thun/ Tausch* (1974), S. 14, sehen als eine „Dimension der Verständlichkeit“ den Aspekt Gliederung/ Ordnung mit mehreren Unteraspekten.

<sup>458</sup> Beispiele für legistische Grundsätze zum Satzbau (vgl. *Bundeskanzleramt Österreich* (1990), S. 7 ff.): kein Hauptwortstil, Vermeidung von Schachtelsätzen, übersichtliche Satzstruktur (Satzlänge möglichst nicht mehr als 20 Wörter), Vermeidung mehrfacher Verneinungen innerhalb eines Satzes, klare Verwendung von „oder“ (bei aufzählendem „oder“) bzw. „entweder ... oder“ (bei ausschließendem „oder“). Außerdem vgl. *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 8352 und *EU-Kommission* (1997), Abschnitt III.2.1.

<sup>459</sup> Beispiele für legistische Grundsätze zum Ausdruck vgl. *Bundeskanzleramt Österreich* (1990), S. 10 ff.; *EU-Kommission* (1997), Abschnitt III.1; *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 8354. Das Handbuch der Rechtsförmlichkeit (*Bundesministerium der Justiz* (2008), Teil B 1.4) fordert u.a. eine „zeitgemäße“ Wortwahl (keine veralteten oder ungebräuchlichen Ausdrücke, dennoch Vermeidung von Modewörtern) und eine „redliche“ Vorschriftensprache (d.h. weder verschleiern noch beschönigend).

<sup>460</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 31; *Müller, Georg* (2006), S. 190 ff.

<sup>461</sup> Vgl. *Langer/ Schulz von Thun/ Tausch* (1974), S. 16 f. Das Attribut „zusätzlich“ dient dabei der Abgrenzung zur Dimension Einfachheit, weil einfache Texte an sich bereits stimulierend wirken; vgl. *Langer/ Schulz von Thun/ Tausch* (1974), S. 111.

<sup>462</sup> *Karpen, Ulrich* (2007), S. 25.

besser ein und ist ein ‚Verkaufsargument‘ für den materiellen Gehalt. Man hüte sich davor, solchen Formulierungen nachzujagen. Bei einer sorgfältigen und intensiven Arbeit am Text stellen sie sich ab und zu von selber ein. Dann sollte man sie auch in einem Erlass text freudig willkommen heißen.“<sup>463</sup>

Dieses Kriterium soll hier nicht aufgenommen werden, weil in dieser Arbeit Normtexte behandelt werden und dafür das (ohne hin nicht objektivierbare) Kriterium zwar wünschenswert, aber nicht unbedingt erforderlich ist.

Eine einfache Gesetzessprache erhöht die Verständlichkeit und Vermittlung des Norminhalts. Das Gebot der **Einfachheit**<sup>464</sup> bezieht sich u.a. auf eine eingängige (statt komplizierte) Darstellung, den Verzicht auf lange, verschachtelte Sätze sowie auf Substantivierungen, die Verwendung geläufiger Wörter, die Vermeidung von Fremdwörtern. Auch die sprachliche Gleichbehandlung von Frauen und Männern sollte nicht auf Kosten der Verständlichkeit gehen.<sup>465</sup>

Mit der **Kürze/ Knappheit**<sup>466</sup> der Aussage ist die Konzentration auf das Wesentliche gemeint. Das Schrifttum umschreibt dies mit „Verzicht auf schmückendes Beiwerk“<sup>467</sup> und „jedes Wort ist notwendig“<sup>468</sup>. Dies schließt die Verwendung von Erklärungen, Vergleichen, Beispielen und anderen Mitteln der verbalen Veranschaulichung aus.<sup>469</sup> Der Schweizer Gesetzgebungsleitfaden spricht vom „Ideal der Knappheit“ und führt aus: „Erlass texte sollen so knapp wie möglich formuliert sein. Die Norm soll gerade heraus formuliert und nicht hinter viel unnötigen Worten versteckt werden. Bei jedem Wort ist zu prüfen, ob es für die Formulierung der Norm nötig ist. Wiederholungen von Normen (Redundanz) sind zu vermeiden.“<sup>470</sup>

Die o.g. Einzelaspekte Übersichtlichkeit, Einfachheit und Kürze dienen alle der **Verständlichkeit** des Normtextes.<sup>471</sup> Allerdings hängt die Verständlichkeit vom Empfängerhorizont, also vom Adressatenkreis der betreffenden Rechtsvorschrift ab (Adressatenorientierung bzw. **Adres-**

<sup>463</sup> Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007), Nr. 8357.

<sup>464</sup> Vgl. Langer/ Schulz von Thun/ Tausch (1974), S. 13 f.; Hotz, Reinhold (1983), S. 262 f., Müller, Georg (2006), S. 194 f., EU (2008), S.10 und S. 14; EU (2003), Nr. 2 und 25; EU (1998), Nr. 1; Mandelkern-Bericht in Bundesregierung (2002), S. 19. Das Handbuch der Rechtsförmlichkeit (Bundesministerium der Justiz (2008), Teil B 1.6) führt dazu aus: „Kürzere Sätze sind leichter zu verstehen als längere Sätze. Das durchschnittliche Kurzzeitgedächtnis ist nicht in der Lage, Sätze mit mehr als 7 Objekten oder 22 Wörtern zu erfassen.“

<sup>465</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 194 f.; zur sprachlichen Gleichbehandlung von Frau und Mann und der sprachlichen Möglichkeiten (Paarformen, geschlechtsneutrale Ausdrücke, Geschlechtsabstraktion) vgl. Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007), Nr. 84; Bundeskanzleramt Österreich (1990), Nr. 10; Bundesministerium der Justiz (2008), Teil B 1.8).

<sup>466</sup> Vgl. Langer/ Schulz von Thun/ Tausch (1974), S. 15 f. unter „Kürze – Prägnanz“; EU (1998), Nr. 4; Hotz, Reinhold (1983), S. 262 f., Müller, Georg (2006), S. 193 f.; Hill, Hermann (1982), S. 119; Bundeskanzleramt Österreich (1990), S. 5 („sprachliche Sparsamkeit“, „Rechtsvorschriften sind knapp [...] zu fassen. Jedes überflüssige Wort ist zu vermeiden“). Der EU-Leitfaden (EU (2008), S.10) nennt als Kriterium „prägnant, ohne überflüssige Elemente“.

<sup>467</sup> Müller, Georg (2006), S. 193.

<sup>468</sup> Langer/ Schulz von Thun/ Tausch (1974), S. 15.

<sup>469</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 193.

<sup>470</sup> Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007), Nr. 832.

<sup>471</sup> Vom Ergebnis her gibt es Parallelen zu dem Handbuch der Rechtsförmlichkeit (Bundesministerium der Justiz (2008), Teil B 1.1), das auf die Sprachwissenschaft verweist, die „die Verständlichkeit von Texten nach Einfachheit, Kürze und Prägnanz sowie Gliederung und Ordnung“ beurteilt.



**satengerechtigkeit).**<sup>472</sup> So räumt das Schrifttum ein, dass ein Text umso verständlicher ist, je reichhaltiger das Vorwissen ist, mit dem die Leser die Informationen des Textes verknüpfen können, und je mehr es ihnen gelingt, im Text Antworten zu finden auf Fragen, die sie beschäftigen. Dabei ist zu beachten, dass Vorschriften oft mehrere Adressatenkreise oder -gruppen haben, die möglicherweise über verschieden ausgerichtetes und unterschiedlich tiefes bzw. spezialisiertes Wissen verfügen.<sup>473</sup>

Eine Forderung nach Allgemeinverständlichkeit<sup>474</sup> greift ausschließlich bei Rechtsnormen, die an einen unbegrenzten Adressatenkreis – die Allgemeinheit – gerichtet sind.<sup>475</sup> Wie Müller zu Recht ausführt, müssen Rechtsnormen so ausgestaltet sein, dass sie von denjenigen verstanden werden, deren Verhalten sie beeinflussen sollen. Müller geht sogar noch weiter und fordert, dass die Normen nicht nur verstanden werden, sondern auch motivierend wirken sollen.<sup>476</sup> Konsequenz der Adressatengerechtigkeit ist, dass sich die Ausgestaltung der Norm am Verständnishorizont der Nutzer orientieren kann: Sind bspw. keine Laien, sondern ein enger Kreis von einschlägig ausgebildeten Anwendern betroffen, kann eine Norm knapper und präziser formuliert werden und es muss nicht auf Fachausdrücke verzichtet werden.<sup>477</sup>

Verständlichkeit beschreibt Hotz als die Relation der Formulierung einer Rechtsnorm zu deren Leser. Hier stellt Hotz auch auf den Verständnishorizont der „Betroffenen“ ab.<sup>478</sup>

Davon abzugrenzen ist das Kriterium **Eindeutigkeit** bzw. Genauigkeit.<sup>479</sup> Darunter versteht Hotz die Relation der Formulierung einer Rechtsnorm zur Rechtsnorm, verstanden als Lösung eines

<sup>472</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 31; *Müller, Georg* (2006), S. 182; *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 2453 und Nr. 8311; *Bundeskanzleramt Österreich* (1990), S. 6; *Busse, Dietrich* (1994), S. 31; *EU* (1998), Nr. 3 und 5; *EU* (2003), Nr. 35; *EU-Kommission* (2006), S. 11; *EU* (2008), Nr. 1.1 und 3.2. Mader subsumiert unter dem Grundsatz der Kommunikation, dass die Normen ihren Adressaten bekannt und für sie verständlich sind; vgl. *Mader, Luzius* (2004), S. 148 f.

<sup>473</sup> Vgl. *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 8311; *Bundeskanzleramt Österreich* (1990), S. 6; *Busse, Dietrich* (1994), S. 34.

<sup>474</sup> Zur Historie der Forderung nach einer allgemeinverständlichen Sprache vgl. *Emmenegger, Sigrid* (2006), S. 189 und 198 („volkstümliche und populäre Sprache“ für den Bürger als Adressaten statt Juristendeutsch). Beispielsweise verlangt die Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien, dass Gesetzentwürfe „möglichst für jedermann verständlich“ gefasst sind (§ 42 Abs. 5 GGO).

<sup>475</sup> Zur Relativierung der Anforderung in § 42 Abs. 5 GGO siehe Handbuch der Rechtsförmlichkeit (*Bundesministerium der Justiz* (2008), Teil B 1.1): „Wer mit ‚jedermann‘ gemeint ist, hängt davon ab, welcher Personenkreis durch das Gesetz verpflichtet oder berechtigt werden soll. Gesetze, die an einen unbegrenzten Adressatenkreis und damit tatsächlich an ‚jedermann‘ gerichtet sind, wie z. B. das Strafgesetzbuch, sollten von einer durchschnittlich verständigen Person inhaltlich erfasst werden können. Bei Gesetzen dagegen, die sich an einen eingeschränkten Adressatenkreis richten, sind ‚jedermann‘ vor allem Personen eines speziellen Rechtsgebiets (z. B. Handwerker nach der Handwerksordnung, Winzer nach dem Weingesetz, Richter nach dem Deutschen Richtergesetz). Der Gesetzgeber darf davon ausgehen, dass die Adressaten solcher Rechtsvorschriften über das notwendige Fachwissen verfügen. Laien sollten wenigstens im Überblick erfassen können, welchen Zweck das Gesetz mit welchen Mitteln verfolgt.“

<sup>476</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2006), S. 182 f.

<sup>477</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2006), S. 184; *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 32, führt weiter aus, dass die Benutzung der (Fach-)Sprache der Adressaten zudem oft ermöglicht, dass die Regelungen eindeutiger formuliert und Auslegungs- und Anwendungsprobleme minimiert werden können.

<sup>478</sup> Vgl. *Hotz, Reinhold* (1983), S. 252.

<sup>479</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2001), S. 14; *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 32, *EU* (1998), Nr. 1-3; *EU* (2008), S. 10 (Nr. 1.1: „genau, so dass dem Leser kein Zweifel bleibt“); *Müller, Georg* (2006), S. 192; *EU* (2008), Nr.

normativen Problems.<sup>480</sup> Diese Definition zielt m.E. darauf ab, wie gut der vom Regelungsgeber beabsichtigte Inhalt der Norm abgebildet ist. Es macht Sinn, die Eindeutigkeit als separates Kriterium<sup>481</sup> neben der Verständlichkeit zu definieren, weil dieses Kriterium hauptsächlich der **Rechtssicherheit** dient.<sup>482</sup> Von der Genauigkeit der Aussage hängt nicht nur die Lenkungskraft, sondern auch die Durchsetzbarkeit der Regelungen ab.

Einem Mangel an Eindeutigkeit lässt sich beispielsweise durch Fachtermini oder Legaldefinitionen entgegenwirken.<sup>483</sup> Eine besondere Bedeutung dabei nimmt in den einschlägigen Quellen die Frage ein, mit welcher Wortwahl die Norm am besten ausgedrückt wird:<sup>484</sup> z.B. das Verfas- sen von Geboten und Verboten (Verhaltenspflichten) in befehlender Form statt Präsens<sup>485</sup> und Vermeidung des Wortes „sollen“ in Gebots- und Verbotsvorschriften.<sup>486</sup>

Mit dem Kriterium Eindeutigkeit ist gemeint, dass eine Norm keine verschiedenen Auslegungen erlaubt. Dies schließt aber nicht aus, dass in manchen Fällen bewusst unbestimmte Rechtsbe- griffe gewählt werden, um bei der Rechtsanwendung Spielräume zu lassen. Von der (Un-)Ge- nauigkeit ist folglich die (Un-)**Bestimmtheit**<sup>487</sup> abzugrenzen. Der Gesetzgeber kann bewusst ei- ne Unbestimmtheit schaffen, um der Rechtsanwendung durch Gerichte und Verwaltungsbehör- den mehr Spielraum für eigenständige Entscheidungen zu lassen und damit praktikablere Lö- sungen für Probleme zu finden, die im Voraus nicht oder nicht richtig erkannt und geregelt wer- den können, und Einzelfallgerechtigkeit – d.h. die Berücksichtigung der konkreten Umstände – zu gewähren.<sup>488</sup> Eine Unbestimmtheit lässt sich beispielsweise durch die Verwendung **unbestimm-**

---

1.4 und Hill, Hermann (1982), S.120, sprechen von „Präzision“, der Schweizer Gesetzgebungsleitfa- den (*Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 833) von „Klarheit und Präzision“; das Handbuch der Rechtsförmlichkeit (*Bundesministerium der Justiz* (2008), Teil B 1.2) plädiert für die Ausgewogenheit zwischen Präzision/ Genauigkeit u. Verständlichkeit. EU (2003), Nr. 2 stellt auf die Rechtssicherheit ab.

<sup>480</sup> Vgl. Hotz, Reinhold (1983), S. 251 ff.

<sup>481</sup> Ähnliche Überlegungen finden sich bei Hill, Hermann (1982), S. 96. Hill unterscheidet zwischen „Ad- ressatengerechtigkeit“ (Verständlichkeit des Gesetzes beim betroffenen Bürger) und „Anwendungsge- eignetheit“. Letzteres bezieht Hill auf die Vollziehbarkeit des Gesetzes durch die Verwaltung und seine Kontrollfähigkeit (Justitiabilität) durch die Rechtsprechung.

<sup>482</sup> Verwendung des Begriffs „eindeutig“ in der Bedeutung von: jeden Zweifel ausschließend/ unbestreit- bar/ unstreitig/ zweifelsfrei/ unbezweifelbar/ unleugbar. Vgl. Duden (2012b).

<sup>483</sup> Vgl. dazu auch Fliedner, Ortlieb (2006), S. 32, *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 8332. Le- galdefinitionen ordnen kein Verhalten an, sondern regeln den Sprachgebrauch für ein bestimmtes Ge- setz (explikative, nicht direktive Rechtsfiguren); vgl. Müller, Georg (2006), S. 203.

<sup>484</sup> Beispiele vgl. *Bundeskanzleramt Österreich* (1990), S. 10 ff. Zum Gebrauch von Modalverben vgl. darüber hinaus *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 8354.

<sup>485</sup> Vgl. *Bundeskanzleramt Österreich* (1990), S. 10 ff. Soll die Behörde in ihrer Entscheidung gebunden werden oder geht es um Verbote und Gebote, darf laut Handbuch der Rechtsförmlichkeit (*Bundesmi- nisterium der Justiz* (2008), Teil B 1.5) das Wort „können“ nicht verwendet werden. Stattdessen sind Befehlsformen wie „müssen“, „sind (haben) zu ...“ oder „dürfen nicht“ zu wählen. Für die Verpflichtung einer Behörde lässt das Handbuch der Rechtsförmlichkeit hingegen auch das imperative Präsens zu („Die zuständige Behörde erteilt ..., übersendet ...“).

<sup>486</sup> Vgl. z.B. *Bundesministerium der Justiz* (2008), Teil B 1.5.

<sup>487</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S.150 ff.; auch nach Hotz, Reinhold (1983), S. 268, sind Eindeutigkeit und Bestimmtheit nicht gleichzusetzen. Eine Unbestimmtheit bezeichnet er als „eindeutig“, wenn sie ge- wolltermaßen erkennen lässt, dass Entscheidungsspielraum gewährt werden soll.

<sup>488</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 25 f.; Busse, Dietrich (1994), S. 37.

**ter Rechtsbegriffe** erreichen.<sup>489</sup> Darüber hinaus können Rechtsanwender ermächtigt werden, eine bestimmte Rechtsfolge eintreten zu lassen (Entschließungsermessen), insbesondere durch eine „Kann“-Regelung oder durch die **Einräumung der Befugnis zum Handeln „nach Ermessen“**. Eine weniger weitreichende Ermächtigung liegt vor, wenn die Norm zwar eine Rechtsfolge vorschreibt, aber im Einzelfall darüber entschieden werden kann, ob eine Ausnahmesituation vorliegt, die ein Abweichen rechtfertigt. Sieht die Norm mehrere mögliche Rechtsfolgen vor, überlässt es aber dem Rechtsanwender, die dem Einzelfall gerecht werdende zu bestimmen, spricht man von Auswahlermessen. Der Ermessensspielraum lässt sich wiederum durch Vorgabe gewisser Kriterien bei der Entscheidung verringern.<sup>490</sup>

Zwischen der Verständlichkeit und der Eindeutigkeit existiert allerdings ein **Zielkonflikt**. Die Verständlichkeit eines Textes wird zwar grundsätzlich durch knappe und einfache Formulierungen erhöht. Andererseits darf darunter nicht die Eindeutigkeit des Textes leiden.<sup>491</sup> *Fliedner* gibt zu bedenken, dass Regelungen „so eindeutig wie möglich“ sein sollen. Danach wäre eine Beanstandung der Gesetzessprache in den Fällen berechtigt, wenn komplizierte sprachliche Formulierungen ohne Verlust an Eindeutigkeit durch einfache Formulierungen ersetzt werden können oder wenn eine Sprache gewählt wurde, die nicht dem Verständnishorizont der Adressaten entspricht.<sup>492</sup> Der Schweizer Gesetzgebungsleitfaden folgert aus der *Trade-off*-Beziehung zwischen Knappheit und Präzision des Textes, dass die sprachliche Komplexität mit der inhaltlichen Komplexität der Norm kongruent sein sollte. Wird eine relativ einfache Norm komplex ausgedrückt, so liegt unnötige Kompliziertheit vor. Wird hingegen eine relativ komplexe Norm zu einfach ausgedrückt, liegt laut Gesetzgebungsleitfaden eine sprachliche Komprimierung vor; der sprachliche Ausdruck mag dann zwar einfach sein, aber nicht transparent.<sup>493</sup> Bei dem Zielkonflikt zwischen Verständlichkeit und Eindeutigkeit ist im Zweifel dem Kriterium Eindeutigkeit der Vorrang zu geben.<sup>494</sup>

Wie die Eindeutigkeit beeinträchtigt werden kann, zeigt *Fliedner* am Beispiel redundanter Vorschriften auf. Laut *Fliedner* werden in Spezialgesetzen immer wieder Regelungen, die in einem allgemeinen Gesetz enthalten sind, wortgleich übernommen. Begründet würden solche Wieder-

---

<sup>489</sup> Hingegen vermindern lässt sich die Unbestimmtheit eines Begriffs u.a. durch die nicht abschließende Aufzählung von Beispielen, um zu veranschaulichen, welche Fälle der Gesetzgeber erfassen wollte. Eine andere Möglichkeit besteht darin, anhand eines „Negativ-Katalogs“ die Fälle zu verdeutlichen, die von der Norm gerade nicht erfasst werden sollen. Vgl. *Müller, Georg (2006)*, S. 155.

<sup>490</sup> Vgl. *Müller, Georg (2006)*, S. 155 f. Unbestimmte Rechtsbegriffe und Rechtsfolgeermessen, insb. gestützt auf Kann-Vorschriften, sind rechtliche Instrumente, die dem Grundsatz der Responsivität dienen. Vgl. *Mader, Luzius (2004)*, S. 143 f. Der Responsivität des Rechts dienen außerdem Befristungen („*sunset legislation*“) und Evaluierungsklauseln.

<sup>491</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb (2001)*, S. 14; *Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007)*, Nr. 8331. Auch der EU-Leitfaden erkennt den möglichen Gegensatz zwischen den Erfordernissen der Einfachheit und Genauigkeit an und fordert, dass in der Praxis ein Gleichgewicht gefunden werden muss; vgl. *EU (2008)*, S. 10.

<sup>492</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb (2001)*, S. 14.

<sup>493</sup> Vgl. *Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007)*, Nr. 8331. Auch der Mandelkern-Bericht führt aus: „Vereinfachung heißt nicht, die Komplexität der Realität zu ignorieren“; vgl. *Bundesregierung (2002)*, S.43.

<sup>494</sup> Vgl. *Müller, Georg (2006)*, Rn. 317 und 326; *Fliedner, Ortlieb (2006)*, S. 32, begründet dies insb. mit den Kosten, die mehrdeutige Normen verursachen, wenn die Letztentscheidung über den Rechtsinhalt auf die Gerichte verlagert werden.

holungen bspw. damit, dass die Adressaten des Spezialgesetzes darin alle wichtigen Regelungen finden sollen. Dies lehnt *Fliedner* allerdings ab, weil ein geschlossenes Werk, das alle Fragen zu einem bestimmten Regelungsbereich abdeckt, ohnehin kaum vorstellbar ist, und er die Nachteile von Wiederholungen als erheblich ansieht. Neben Auslegungsrisiken besteht vor allem die Gefahr, dass bei einer Novellierung nicht sämtliche Folgeanpassungen durchgeführt werden oder aber das Spezialgesetz ohne Rücksicht auf die Ursprungsquelle geändert wird. *Fliedner* warnt, dass dies zu einer Vielzahl von Sonderregelungen führen kann, die sachlich nicht gerechtfertigt sind und die die Rechtsordnung unübersichtlich machen.<sup>495</sup>

#### 4.3.2.1.3 Formelle Gestaltung

Die formelle Gestaltung von Rechtsnormen (Layout) kann erheblich zur Übersichtlichkeit des Regelungsinhalts beitragen. Dazu gehören bspw. die Verwendung von Paragraphenbezeichnungen und Zwischenüberschriften oder die Art der Nummerierung.<sup>496</sup> Für die Übersichtlichkeit von Aufzählungen empfiehlt es sich häufig, die einzelnen Aufzählungsglieder listenförmig anzuordnen (Auflistung mit Spiegelstrichen) und zu nummerieren.<sup>497</sup>

*Hill* gibt zu bedenken, ob sich nicht durch den ausgiebigeren Gebrauch von stilistischen Hilfsmitteln (z.B. auch graphische Darstellungen, Tabellen) sprachliche Mängel zumindest teilweise ausgleichen lassen.<sup>498</sup> Wenngleich bildliche Darstellungen oder Schemata den Normtext nicht ersetzen können,<sup>499</sup> tragen solche nonverbalen Mittel durchaus zum Verständnis bei.<sup>500</sup>

#### 4.3.2.2 Anforderungen an das Einfügen neuer Regelungen in die bestehende Rechtsordnung

Vor Erlassen einer neuen Rechtsnorm stellt sich zunächst die Frage nach ihrer **Notwendigkeit**,<sup>501</sup> später kann sich die Frage stellen, ob eine Norm *noch* notwendig ist.<sup>502</sup> Hinter dieser Frage steht laut *Hotz* die Beanstandung der steigenden Normenflut, die international als Zeichen der Zeit gewertet würde [man beachte, dass *Hotz* diese Aussage bereits Anfang der 80er Jahre getroffen hat]; sie stellt jedoch eine Aufblähung des Rechts dar (Begriff „Normeninflation“)

<sup>495</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2001), S. 28 f.

<sup>496</sup> Für die formelle Gestaltung von Gesetzesentwürfen finden sich im vom Bundesministerium der Justiz herausgegebenen Handbuch der Rechtsförmlichkeit umfangreiche Empfehlungen. Hinweise zur formellen Gestaltung von Rechtsvorschriften enthalten auch die vom österreichischen Bundeskanzleramt herausgegebenen legislativen Richtlinien (vgl. *Bundeskanzleramt Österreich* (1990), S. 29 ff.).

<sup>497</sup> Vgl. *Bundesministerium der Justiz* (2008), Teil B 1.5.

<sup>498</sup> Vgl. *Hill, Hermann* (1982), S. 129.

<sup>499</sup> Der Schweizer Gesetzgebungsleitfaden spricht die Ergänzung des Gesetzestexts durch grafische Elemente, Tabellen, Schemata, Skizzen an: „Auch wenn sich solche Elemente oft „nur“ im Anhang finden, kommt ihnen für die Vermittlung von Rechtsnormen i.d.R. große Bedeutung zu“ (*Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 8356).

<sup>500</sup> Vgl. *Baumann, Max* (2003), S. 73 ff.

<sup>501</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2006), S. 158 f.; *Hotz, Reinhold* (1983), S. 122; *Mader, Luzius* (2004), S. 139 ff.; *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 34. Das Kriterium Notwendigkeit nennt auch der Mandelkern-Bericht, vgl. *Bundesregierung* (2002), S. 18; indirekt *EU* (2003), Nr. 16.

<sup>502</sup> Vgl. *Mader, Luzius* (2004), S. 139 f.

und erschwert damit den Vollzug und die Rechtsprechung, vermindert die Rechtskenntnis und das Rechtsbewusstsein und kann sogar zur „Rechtsmüdigkeit“ führen.<sup>503</sup>

Rechtsetzung ist darauf ausgerichtet, einen unerwünschten sozialen Zustand mit Rechtsnormen in erwünschtem Sinn zu beeinflussen. Der Rechtsetzungsimpuls ergibt sich demnach aus dem „Wertgefälle“, dass ein vorhandener Zustand gegenüber einem möglichen Zustand negativ gewertet wird.<sup>504</sup> Die Beurteilung der Notwendigkeit einer Rechtsnorm ergibt sich daraus, ob es sich aufdrängt, dieses Wertgefälle zu beheben.<sup>505</sup> Der Regelungsbedarf ist somit abhängig von gesellschaftlichen Werten und vom (subjektiven) Regelungsbedürfnis der Adressaten.

Nicht notwendig ist eine Regelung, wenn sich ihr Inhalt bereits aus einer anderen Norm ergibt. Dies gilt auch für „Überflüssiges, das keinen eigenen Regelungswert in sich birgt“ wie „Selbstverständlichkeiten, die sich für Bürger und Laien ohne weiteres aus dem Normtext ergeben“.<sup>506</sup>

Der Fokus des Kriteriums im Schrifttum liegt auf der Frage, ob eine bereits gesetzte oder zu setzende Norm erforderlich ist. Der Aspekt, ob alles Erforderliche auch geregelt wurde oder ob Regelungslücken bestehen, scheint formal zu fehlen. Dieser Aspekt der **Vollständigkeit** lässt sich m.E. aber unter dem Kriterium Notwendigkeit fassen, so dass es keines separaten Kriteriums bedarf. Das Kriterium Notwendigkeit soll für Zwecke dieser Arbeit weit gefasst sein und den Aspekt der Regelungslücken umfassen.

Die Harmonie der Rechtsordnung dient der Rechtssicherheit und dem Vertrauensschutz.<sup>507</sup> Jede neue Regelung erhöht jedoch das Risiko von Inkonsistenzen mit dem geltenden Recht. Deshalb ist bei den Anforderungen, wie sich eine neue Regelung in die bestehende Rechtsordnung einfügt, insbesondere das Kriterium **Widerspruchsfreiheit**<sup>508</sup> von Bedeutung. Widerspruchsfreiheit muss nicht nur innerhalb einer Norm, sondern auch zwischen verschiedenen Normen gewährleistet sein (auf gleicher Stufe als auch auf unterschiedlichen Stufen). Das Schrifttum unterscheidet dabei verschiedene Arten von Widersprüchen: Z.B. treten Widersprüche auf, wenn neue Normen die dem geltenden Recht zugrunde liegenden Wertungen missachten (Wertungswidersprüche), wenn das Erreichen der von einer Norm verfolgten Ziele durch andere Regelungen vereitelt wird (teleologische Widersprüche) oder wenn zwei Normen für denselben Tatbestand unterschiedliche Rechtsfolgen vorsehen (Normwidersprüche).<sup>509</sup>

*Fliedner* nennt in dieser Kategorie der Anforderungen an das Einfügen neuer Regelungen in die bestehende Rechtsordnung lediglich die beiden Kriterien Notwendigkeit und Widerspruchsfrei-

---

<sup>503</sup> Vgl. *Hotz, Reinhold* (1983), S. 122 f.

<sup>504</sup> Vgl. *Hotz, Reinhold* (1983), S. 7 und 393.

<sup>505</sup> Vgl. *Hotz, Reinhold* (1983), S. 134.

<sup>506</sup> *Hotz, Reinhold* (1983), S. 134; *Hill, Hermann* (1982), S. 119.

<sup>507</sup> Vgl. *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 7221; außerdem *Müller, Georg* (2006), S. 195.

<sup>508</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 35; *Bundesministerium der Justiz* (2008), Teil A 3; *Hotz, Reinhold* (1983), S. 186, behandelt diesen Aspekt unter dem Kriterium „Systemgerechtigkeit“. *Müller, Georg* (2006), S. 173, verwendet den Begriff der „inneren Systematik“; *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 7222 und Nr. 822; *OECD* (2010), S. 159; *Mader, Luzius* (2004), S. 145, behandelt diesen Aspekt unter dem Grundsatz der Kohärenz. Ebenso: *EU* (1998), Nr. 6 und *EU* (2008), S. 21 f. zur terminologischen Kohärenz.

<sup>509</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2006), S. 175 f.

heit.<sup>510</sup> Dies bedarf m.E. einer Ergänzung, denn ein weiteres bedeutendes Kriterium ist die **Stufengerechtigkeit**.<sup>511</sup> Die Wichtigkeit des Regelungsinhalts bestimmt, auf welcher Stufe eine Regelung erfolgen soll. Ein Regelungsinhalt gilt als umso wichtiger, je mehr Personen er betrifft, je stärker Grundrechtspositionen betroffen sind, je größer die finanziellen Aufwendungen sind, etc.<sup>512</sup> Entgegen solcher Indizien kann sich eine Regelung auf einer anderen Stufe anbieten, weil sich auf dieser Stufe das Problem besser lösen lässt. Auch können die Erwartung rascher Änderungen der Verhältnisse und ein ggf. damit einhergehender häufiger Anpassungsbedarf der Rechtsnorm dazu führen, eine niedrigere Stufe zu wählen.<sup>513</sup>

Müller betont in seinem Lehrbuch zur Rechtsetzungstechnik, wie wichtig die Trennung ist zwischen Regelungen, die tatsächlich normativen Gehalt haben, und bloßen Informationen in Form von Hinweisen, Wiederholungen, Erklärungen, Erläuterungen, Begründungen und Meinungen, denen jeglicher Regelungswille fehlt.<sup>514</sup> Legistische Leitlinien fordern die strikte Aussonderung der nicht normativen Materie (d.h. rein beschreibende, erklärende und analytische Elemente), denn „ein Gesetz sollte grundsätzlich nur Rechtssätze enthalten, also generell-abstrakte Regelungen, die gegenüber den natürlichen oder juristischen Personen Rechte und Pflichten oder einen rechtlichen Status festlegen“.<sup>515</sup>

#### 4.3.2.3 Anforderungen an die voraussichtlichen Wirkungen neuer Regelungen

Bezogen auf die Wirkungen neuer Regelungen fordert *Fliedner* v.a. die Vollzugstauglichkeit der Vorschriften, aber auch die Angemessenheit der Kosten und Belastungen, die eine Regelung verursacht.<sup>516</sup>

Während die Frage, ob sich der mit dem Rechtsetzungsverfahren verbundene Aufwand überhaupt rechtfertigen lässt, um einem Regelungsbedürfnis nachzukommen, bereits mit dem Kriterium Notwendigkeit abgedeckt ist,<sup>517</sup> stellt sich die Frage der Effizienz erst, nachdem die Notwendigkeit bejaht wurde. **Effizienz** der Regelung bedeutet, dass die Wirkungen, die mit ihr erzielt werden sollen, mit möglichst geringen Mitteln (personelle Ressourcen, Sachmittel, etc.) erreicht werden.<sup>518</sup> Dieser Aspekt lässt sich jedoch dem folgenden Kriterium zurechnen.<sup>519</sup>

<sup>510</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 34 ff.

<sup>511</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2006), S. 117, *Hotz, Reinhold* (1983), S. 155; Subsidiarität bei *Bundesregierung* (2002), S. 18 (Mandelkern-Bericht), *EU* (2003), Nr. 2 und *Mader, Luzius* (2004), S. 140. Zur den Hierarchieebenen in Deutschland siehe z.B. *OECD* (2010), S. 92.

<sup>512</sup> Vgl. *Hotz, Reinhold* (1983), S. 155 ff.; *Müller, Georg* (2006b), S. 509.

<sup>513</sup> Vgl. *Hotz, Reinhold* (1983), S. 156; *Müller, Georg* (2006), S. 125 ff.

<sup>514</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2006), S. 169.

<sup>515</sup> *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 721.

<sup>516</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 29 und 37 ff.

<sup>517</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2006), S. 160.

<sup>518</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 37; *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 2453, S. 131 f. – Der Schweizer Gesetzgebungsleitfaden fordert darüber hinaus: „Kann eine bestimmte Zielerreichung (bei gleichen Nebenwirkungen) auch mit weniger Kosten erreicht werden, ist die entsprechende Maßnahme zu bevorzugen.“ *Mader, Luzius* (2004), S. 149, nennt den Grundsatz der Kostengünstigkeit, wonach bei der Auswahl zwischen verschiedenen Regulierungsalternativen Kostenüberlegungen das notwendige Gewicht beizumessen ist.

Müller nennt als ein Kriterium der Rechtsetzungstechnik die **Praktikabilität**.<sup>520</sup> Rechtsnormen müssen vollzogen, umgesetzt, verwirklicht werden. Dies bedingt, dass sie sich auch realisieren lassen, daher durchführbar bzw. praxistauglich sind.<sup>521</sup> Müller und Fliedner verwenden synonym den Begriff Vollzugstauglichkeit.<sup>522</sup> Im Schrifttum werden darunter verschiedene Aspekte genannt:

- Die Norm ermöglicht eine möglichst reibungslose Einführung;<sup>523</sup> der Schweizer Gesetzgebungsleitfaden fasst unter dem Kriterium Vollzugstauglichkeit allein die möglichst einfache Umsetzung durch die Behörden (Fokus auf administrativen Aufwand).<sup>524</sup>
- Es geht aber auch um die einfache Handhabbarkeit bei den aus der Norm Verpflichteten. Deren Bereitschaft, Normen zu befolgen, ist größer, wenn der damit verbundene Aufwand gering ist<sup>525</sup> (hier kommt der o.g. Effizienzgedanke zum Tragen) und wenn sie „benutzerfreundlich“<sup>526</sup> sind.

Mangelnde Praktikabilität kann u.a. darin liegen, dass die Umsetzungsinstanzen nicht über die erforderlichen fachlichen Kompetenzen und Ressourcen verfügen. Oder die praktische Umsetzung kann für die Regulierungsadressaten (zu) aufwändig und langwierig oder mit Nachteilen in anderen Bereichen verbunden sein.<sup>527</sup>

Die Zusammenstellung zeigt, dass sich das Kriterium Praktikabilität schwer operationalisieren lässt. Zum einen lassen sich Effizienzaspekte und die Anforderung der einfachen und flexiblen Handhabbarkeit nicht immer streng trennen, zum anderen werden diese Aspekte der Praktikabilität auch dadurch beeinflusst, ob Normen ggf. unverständlich, mehrdeutig, überflüssig, inkon-

---

<sup>519</sup> Der Schweizer Gesetzgebungsleitfaden verwendet hingegen die beiden Kriterien Effizienz und Vollzugstauglichkeit nebeneinander, weil er unter letzterem allein die Umsetzbarkeit durch die Behörden versteht (vgl. *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 2453).

<sup>520</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 163 ff.; Müller, Georg (2003), S. 580; außerdem bei Mader, Luzius (2004), S. 141 f., Böhlhoff, Klaus (1991), S. 53; *Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst Österreich* (2008), S. 10.

<sup>521</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 163 sowie Duden (2012c).

<sup>522</sup> Fliedner, Ortlieb (2006), S. 37, betont, dass nicht nur der Vollzugsaufwand bei den Behörden gesehen werden darf, sondern auch der Aufwand, der den betroffenen Bürgern und Unternehmen entsteht.

<sup>523</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 166. Sava, Olga (2007) beschreibt das Kriterium Praktikabilität (dort mit Bezug auf die Besteuerung) damit, dass die Umsetzung des Norminhalts (in dem Fall die Steuererhebung) „reibungslos funktioniert“; vgl. Sava, Olga (2007), S. 108 m.w.N. Als Teilaspekte der Praktikabilität (der Besteuerung) nennt Sava einerseits die Gewährleistung der Informationsbeschaffung durch die Vollzugsbehörden und andererseits Effizienzaspekte. Letzteres bedeutet, dass bei der Umsetzung der Normen die (Erhebungs-)Kosten – sowohl auf Seiten des Staates als auch auf Seiten des durch die Norm Verpflichteten – nicht übermäßig hoch sind. Vgl. Sava, Olga (2007), S. 109 f. und S. 130.

<sup>524</sup> Vgl. *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 2453.

<sup>525</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 163.

<sup>526</sup> Müller, Georg (2006), S. 165; *EU-Kommission* (2006), S. 11. Der Mandelkern-Bericht verwendet den Begriff der benutzerfreundlichen Gestaltung von Rechtsnormen im Sinne von „leichter befolgbar“ zu machen; vgl. *Bundesregierung* (2002), S. 43. Im weitesten Sinne könnte man darunter auch den praktischen Zugang zu Rechtsnormen verstehen, z.B. in Form von Bereitstellung konsolidierter Fassungen aus verschiedenen Rechtsänderungen derselben Norm zu unterschiedlichen Zeiten. Der „praktische Zugang“ ist im Mandelkern-Bericht neben der Kohärenz/klarer Form/Verständlichkeit ein weiterer Aspekt der „Zugänglichkeit“; vgl. *Bundesregierung* (2002), S. 19 und 52.

<sup>527</sup> Vgl. Mader, Luzius (2004), S. 141 f.

sistent sind oder nicht die angemessene Abstraktionshöhe haben. Deshalb soll sich im Folgenden das Kriterium Praktikabilität auf quantitative Aspekte beziehen, die nicht bereits durch andere Kriterien abgedeckt sind: d.h. bezogen auf die ISA der effiziente Umgang mit der Länge der Standards.

*Fliedner* fordert außerdem, dass **kein unnötiger Aufwand durch neue Vorschriften** verursacht wird.<sup>528</sup> *Mader* verwendet den Begriff **Adäquanz** für den legistischen Grundsatz;<sup>529</sup> aus juristischer Perspektive wird damit das Verhältnismäßigkeitsprinzip angesprochen.<sup>530</sup> Der Schweizer Gesetzgebungsleitfaden umschreibt dies mit „nicht mit Kanonen auf Spatzen schießen“.<sup>531</sup> Nicht adäquat oder unverhältnismäßig sind Regelungen, die Eingriffe von einer Schwere vorsehen, die in keinem „vernünftigen Verhältnis“ zum angestrebten Regelungszweck stehen.<sup>532</sup> Unverhältnismäßiger Aufwand kann insbesondere durch eine unangemessene Regelungsdichte entstehen.

Das im Schrifttum genannte Kriterium der **(angemessenen) Regelungsdichte**<sup>533</sup> bezieht sich auf den Detaillierungsgrad.<sup>534</sup> Hier geht es um die Frage, ob ein Gesetz lediglich punktuell Anordnungen treffen, einen Rahmen setzen oder die Regelungsmaterie möglichst umfassend und abschließend erfassen soll. Je mehr Einzelheiten geregelt werden und je eingehender dies geschieht, desto stärker wird die Regelungsdichte. Tendenziell gilt, dass die Regelungsdichte zunimmt, je tiefer die Stufe der Rechtsnorm ist. Die Regelungsdichte bestimmt in wesentlichem Umfang den Entscheidungsspielraum der Adressaten. Mit zunehmender Regelungsdichte gibt eine Rechtsnorm mehr Orientierung für den Anwender, schränkt gleichzeitig die Auslegungsmöglichkeiten ein und sorgt für größere Rechtsgleichheit (d.h. gleichartige Rechtsinhalte werden grundsätzlich gleich geregelt). Für eine schwache Regelungsdichte spricht hingegen, dass das Recht für die Anwender durchschaubar bleiben muss<sup>535</sup> und eine gewisse Flexibilität bei der

<sup>528</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb (2006)*, S. 38. Laut *Fliedner* müssen die Kosten und Lasten neuer Regelungen im Verhältnis zur gesetzlichen Zielsetzung erforderlich und angemessen sein. Vgl. außerdem *Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst Österreich (2008)*, S. 10: Kosten-Nutzen und Nebeneffekte. Der Mandelkern-Bericht verlangt ein „ausgewogenes Verhältnis zwischen den [mit dem Rechtssetzungsakt] verbundenen Vorteilen und den dadurch entstehenden Zwängen“ (Verhältnismäßigkeit); vgl. *Bundesregierung (2002)*, S. 18.

<sup>529</sup> Vgl. *Mader, Luzius (2004)*, S. 141.

<sup>530</sup> Der legistische Grundsatz der Adäquanz ist abzugrenzen vom juristischen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, der bei der Rechtsprüfung im Rahmen der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit relevant ist, um zu beurteilen, ob ein Eingriff in Freiheitsrechte vorliegt. Zum juristischen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz siehe *Bundesministerium der Justiz (2008)*, Teil A 7 bzw. im Sinne des Art. 5 Abs. 4 EU-Vertrag (EUV) siehe GGO, S. 72.

<sup>531</sup> *Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007)*, Nr. 2453, S. 131 f.

<sup>532</sup> Vgl. *Müller, Georg (2006)*, S. 159; *Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007)*, Nr. 2453, S. 131 f. *Fliedner, Ortlieb (2006)*, S. 38, nennt als Beispiel übermäßiger Bürokratie, wenn die Gewährung geringfügiger Subventionen an umfangreiche und schwierig zu erlangende Nachweise geknüpft wird.

<sup>533</sup> Vgl. *Hotz, Reinhold (1983)*, S. 162; *Müller, Georg (2006)*, S. 74; *Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007)*, Nr. 723; *Hill, Hermann (1982)*, S. 108 f.; *Emmenegger, Sigrid (2006)*, S. 213 f.

<sup>534</sup> Neben dem Detaillierungs- und Spezialisierungsgrad der einzelnen Regelungsbereiche (z.T. auch Regelungstiefe genannt) bezeichnet laut Schweizer Gesetzgebungsleitfaden der Begriff Regelungsdichte auch allgemeiner das Verhältnis zwischen rechtlich normierten und regelungsfreien Lebensräumen und -sachverhalten in einer Gesellschaft; vgl. *Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007)*, Nr. 7231.

<sup>535</sup> Vgl. *Hotz, Reinhold (1983)*, S. 162, 166 ff.; *Müller, Georg (2006)*, S. 74.



Rechtsanwendung verbleibt.<sup>536</sup> Die Angemessenheit der Regelungsdichte wird u.a. bestimmt von der Tragweite des geregelten Sachgebietes und den Bedürfnissen der Adressaten nach Rechtssicherheit. Demnach wäre die Regelungsdichte einer Rechtsvorschrift z.B. zu hoch, wenn sie atypische Sachverhalte regelt, unnötige Unterscheidungen trifft und Fragen beantwortet, die niemand stellt, oder den Normtext mit Begründungen ergänzt.<sup>537</sup>

Die Regelungsdichte hängt stark von dem Bestimmtheitsgrad ab, den der Gesetzgeber gewählt hat. Die geringste Bestimmtheit weisen Regelungen auf, die nur die zu erreichenden **Ziele vorgeben** oder „Aufträge erteilen“.<sup>538</sup> Das Gegenteil wäre eine **kasuistische Normierung**, d.h. der Versuch, in der Norm sämtliche denkbaren Situationen tatbestandsmäßig zu erfassen und ihnen eine Rechtsfolge zuzuordnen. Vom Gesetzgeber erwartet man eine gewisse „normative Distanz“, so dass er das den Fällen Gemeinsame generalisiert und abstrahiert. Das bedeutet aber auch, dass Beispiele in einer Rechtsvorschrift nur dann anzuführen sind, wenn sie Begriffe verdeutlichen oder zur Konkretisierung von Generalklauseln beitragen. Bei beispielhaften Aufzählungen ist ihr demonstrativer Charakter deutlich zu machen.<sup>539</sup>

Trotz der Nachteile kasuistischer Regelungen<sup>540</sup> kommen diese häufig vor, wenn Normen das Ergebnis von Aushandlungsprozessen sind und sich Konsens nur mittels Sonderregelungen erzielen lässt.<sup>541</sup> *Fliedner* erklärt die Tendenz zu Einzelfallregelungen ansonsten damit, dass Verfasser von Gesetzesentwürfen in (deutschen) Ministerien i.d.R. Juristen sind, die in der Ausbildung geschult wurden, schwierige Einzelfälle zu lösen.<sup>542</sup>

Unter dem Kriterium **Wirksamkeit**<sup>543</sup> versteht *Fliedner*, in welchem Umfang die Vorschrift befolgt wird.<sup>544</sup> Bei diesem Kriterium geht es darum, inwieweit das gesetzte Ziel erreicht wird (Zielerreichungsgrad).<sup>545</sup> Laut dem Schweizer Gesetzgebungsleitfaden sind auch die (erwünschten und unerwünschten) Nebenwirkungen in die Beurteilung einzubeziehen.<sup>546</sup>

Bei dem Kriterium **Akzeptanz**<sup>547</sup> geht es hingegen um die inhaltliche Zustimmung zu den getroffenen Regelungen.<sup>548</sup> So kann beispielsweise ein Steuergesetz, das sehr hohe Steuern aufer-

<sup>536</sup> Vgl. *Hill, Hermann* (1982), S. 109.

<sup>537</sup> Vgl. *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 7232.

<sup>538</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2006), S. 153.

<sup>539</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2006), S. 157 f.; *Bundeskanzleramt Österreich* (1990), S. 5, Punkt 6.

<sup>540</sup> Z.B. Verminderung der Transparenz und Maßstabsfunktion (schlechtere Eignung, Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit zu gewährleisten), Vollständigkeit nicht möglich wegen beschränkter Vorhersehbarkeit künftigen Geschehens.

<sup>541</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2006), S. 157.

<sup>542</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2001), S. 28. Gleiche Begründung findet sich bei *ICA EW* (2006), S. 12, bei Einbeziehung von Juristen in den Standardsetzungsprozess (Beispiel USA für Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards).

<sup>543</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 39; *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 2453, S. 131 f.; *Müller, Georg* (2003), S. 580; *EU* (2003), Nr. 25.

<sup>544</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2001), S. 11.

<sup>545</sup> Vgl. *Müller, Georg* (2008), S. 296; *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 2453, S. 131 f.

<sup>546</sup> Vgl. *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 2453, S. 131 f.

<sup>547</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb* (2006), S. 39 f.; *Bundesamt für Justiz, Schweiz* (2007), Nr. 2453, S. 131 f.; *Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst Österreich* (2008), S. 10; *Müller, Georg* (2003), S. 580; *Mader, Luzius* (2004), S. 142; *Karpen, Ulrich* (2000), S. 29.

legt, kaum große Akzeptanz finden, aufgrund strenger Sanktionen aber möglicherweise in hohem Maße wirksam sein.<sup>549</sup> Die politische Akzeptanz hängt davon ab, ob der Rechtsinhalt als „gerecht“ – daher nicht „willkürlich“ oder „ethisch unrichtig“<sup>550</sup> – empfunden wird. Gerechtigkeit ist ein relativer Begriff, der sich mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt. In einer Demokratie wird dies bestimmt durch die Anschauung der Mehrheit.<sup>551</sup>

Voermans nennt zusätzlich das Kriterium **Durchsetzbarkeit** („*enforceability*“).<sup>552</sup> Dies ist m.E. ein Teilaspekt der Wirksamkeit: Denn für den Fall, dass Normen mangels Akzeptanz nicht freiwillig befolgt werden, müssen Kontroll- und Sanktionsmechanismen vorgesehen werden. Eine Voraussetzung für die Durchsetzbarkeit ist die Eindeutigkeit der Normen, so dass für Zwecke dieser Arbeit dem Aspekt in Bezug auf Rechtssicherheit mit dem Kriterium Eindeutigkeit bereits Rechnung getragen wird.

Für die Merkmale Wirksamkeit und Akzeptanz neuer Regelungen ist eine Objektivierbarkeit nicht gegeben.<sup>553</sup> Auch Hotz gibt zu bedenken, dass sich der „Erfolg“ einer Rechtsnorm kaum messen lässt, und verdeutlicht dies an einem Beispiel: Unerwünschter sozialer Zustand sei die Zahl der Verkehrstoten, die mit dem Gebot an alle Autofahrer, Sicherheitsgurte zu tragen, reduziert werden soll. Selbst wenn die Zahl der Verkehrstoten nach Einführung der Norm sinkt, könnte dies andere Ursachen haben: z.B. aufgrund gestiegener Benzinpreise fahren Autofahrer sparsamer und daher langsamer; die wirtschaftlichen Verhältnisse erlauben es nur noch wenigen Leuten, Auto zu fahren, so dass der Straßenverkehr insgesamt abnimmt; Straßenbaumaßnahmen entlasten gefährliche Strecken; vermehrter Einsatz von Rettungshubschraubern führt zu schnellerer ärztlicher Hilfe.<sup>554</sup> Da die Wirkung einer Rechtsnorm in der Realität nicht *ceteris paribus* gemessen werden kann, wird sich meist die Kausalität nicht oder nicht eindeutig nachweisen lassen.

Ungeachtet dessen wird ohnehin bei der Beurteilung der Notwendigkeit einer neuen Rechtsnorm bereits die erwartete Einschätzung der Wirksamkeit und Akzeptanz (*ex-ante-Evaluation*) eine Rolle spielen.<sup>555</sup> Die EU-Kommission berücksichtigt das Kriterium Wirksamkeit, indem sie im Zusammenhang mit Rechtsetzungsvorschlägen regelmäßig Folgenabschätzungen durchführt.<sup>556</sup> Dem Kriterium Akzeptanz wird in der EU über die Funktion der demokratischen Legitimation<sup>557</sup> (vgl. Kapitel 2.2.1) Rechnung getragen; im EU-Rechtsetzungsprozess spielt auch die

---

<sup>548</sup> Vgl. Fliedner, Ortlieb (2001), S. 11.

<sup>549</sup> Vgl. Fliedner, Ortlieb (2001), S. 11.

<sup>550</sup> Vgl. Hotz, Reinhold (1983), S. 224.

<sup>551</sup> Vgl. Hotz, Reinhold (1983), S. 225. Demnach wäre ein Mangel, wenn das Gesetz die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens maßgeblichen Tatsachen oder Wertanschauungen missachtet; vgl. Hotz, Reinhold (1983), S. 109. Kriterien demokratische Legitimation und soziale Gerechtigkeit vgl. auch Mader, Luzius (2011), S. 326.

<sup>552</sup> Vgl. Voermans, Wim (2011), S. 42.

<sup>553</sup> Vgl. auch Fliedner, Ortlieb (2006), S. 7.

<sup>554</sup> Vgl. Hotz, Reinhold (1983), S. 102 f.

<sup>555</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 161.

<sup>556</sup> Vgl. EU (2003), Nr. 27 ff.

<sup>557</sup> Vgl. EU (2003), Nr. 2.

Abschätzung der zu erwartenden Akzeptanz durch EU-Konsultationen (wie z.B. zur ISA-Einführung; vgl. Kapitel 2.2.3.1) eine Rolle.

Aus diesen Gründen werden die beiden **Kriterien Wirksamkeit und Akzeptanz für Zwecke dieser Arbeit außer Acht gelassen**. Sie hängen ohnehin auch von den anderen Kriterien ab, sind daher nicht überschneidungsfrei. Die Wirksamkeit einer Norm hängt u.a. entscheidend von ihrer Verständlichkeit ab.<sup>558</sup> Oder wenn die praktische Umsetzung einer Rechtsnorm zu aufwändig ist, kann es dazu führen, dass die Regulierungsadressaten versuchen, der Norm auszuweichen oder sie zu umgehen. So kann mangelnde Praktikabilität sich negativ auf die Akzeptanz und Wirksamkeit auswirken. D.h. die Chancen, dass Normen richtig angewendet und vollständig durchgesetzt werden, sind besser, wenn die Normen einfach zu handhaben sind.<sup>559</sup> Widersprüchliche Normen können die Wirksamkeit beeinträchtigen, aber auch die Akzeptanz, indem sie das Ansehen des Rechts im Allgemeinen und das Vertrauen in die Ordnungsfunktion beeinträchtigen.<sup>560</sup>

#### 4.3.2.4 Zwischenergebnis: Eigene Zusammenstellung von Kriterien guter Rechtsetzung

##### 4.3.2.4.1 Kriterienhierarchie und Abgrenzung der relevanten Kriterien

Die im folgenden Schaubild zusammengestellten Kriterien orientieren sich an den Kategorien nach *Fliedner*. Allerdings wurden die von *Fliedner* genannten Kriterien ergänzt, soweit sie unvollständig erschienen. Bei der Auswertung der im Schrifttum genannten Kriterien wurde in dieser Arbeit eine Auswahl im Hinblick auf die für die Frage der Eignung der ISA relevanten Aspekte getroffen. Als **Beurteilungskriterien** werden in dieser Arbeit die **in der Abb. 6 farblich hinterlegten Kriterien** verwendet: Verständlichkeit, Eindeutigkeit, Notwendigkeit, Widerspruchsfreiheit, Stufengerechtigkeit, Praktikabilität sowie angemessene Regelungsdichte. Diese Kriterien guter Rechtsnormen decken die äußerliche Form der Regelung und die Darstellung des Inhalts ab. Darüber hinaus setzt die Güte einer Norm selbstverständlich auch voraus, dass der materielle Regelungsinhalt „gut“ ist,<sup>561</sup> was aber bereits in Kapitel 4.1 (Zweckmäßigkeit) behandelt wurde.

Die Kriterien beziehen sich alle auf das „Endprodukt“ Gesetz. **Nicht** im Kriterienkatalog enthalten sind **prozedurale Kriterien** wie das im Mandelkern-Bericht genannte Kriterium der **Transparenz**<sup>562</sup> des Rechtsetzungsprozesses. Denn dieser Gedanke kommt bereits in der Anforderung der Abschlussprüferrichtlinie zum *Due Process* des IAASB-Standardsetting zum Tragen (siehe Kapitel 4.2). Nicht berücksichtigt sind außerdem folgende im Schrifttum genannten Kriterien:

<sup>558</sup> Vgl. Voermans, Wim (2011), S. 37.

<sup>559</sup> Vgl. Mader, Luzius (2004), S. 141.; Müller, Georg (2006), S. 163.

<sup>560</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 177.

<sup>561</sup> Emmenegger unterscheidet zwischen inhaltlich und technisch guter Gesetzgebung (vgl. Emmenegger, Sigrid (2006), S. 71 und 229 f.). Laut Emmenegger vereinigt die „Gesetzgebungskunst“ (Kunst sei hierbei als Synonym für Handwerk zu verstehen (S. 232) bzw. als „praktische, technisch-nützliche Wissenschaft“ (S. 237)) die „Gesetzgebungspolitik und Gesetzgebungstechnik“.

<sup>562</sup> Vgl. Bundesregierung (2002), S. 19. Dazu gehört die Einbeziehung und Konsultation aller betroffenen oder interessierten Parteien bereits vor der Entwurfsphase.

- Der Mandelkern-Bericht nennt zusätzlich das Kriterium **Zurechenbarkeit**, d.h. es soll erkennbar sein, auf wen die geltenden Vorschriften zurückgehen.<sup>563</sup> Dieses Kriterium soll im Folgenden mangels Relevanz außer Acht gelassen werden.
- Zu den legistischen Grundsätzen guter Regulierung zählt nach *Mader* der Grundsatz des (interinstitutionellen) **Vertrauens**: Misstrauen des Normengebers (z.B. des Gesetzgebers gegenüber den Gerichten, des Parlaments gegenüber der Regierung, der Regierung gegenüber der Verwaltung, der Verwaltung gegenüber den Regulierungsadressaten) sei z.T. ursächlich für die Häufung von Details und unnötigen Präzisierungen. Aus dem Kriterium folgt nach *Mader*, dass gute Regulierung mehr Gestaltungsspielraum für die Umsetzung und den Vollzug belassen soll.<sup>564</sup> Für Zwecke dieser Arbeit ist der Aspekt mit den Kriterien angemessene Regelungsdichte und Verständlichkeit abgedeckt.
- Nach dem Grundsatz der **Konzentration** soll eine Zersplitterung der normativen Elemente, die inhaltlich das gleiche Problem betreffen und auf die gleichen Akteure ausgerichtet sind, auf eine Vielzahl staatlicher und normativer Ebenen vermieden werden.<sup>565</sup> Ungeachtet dessen, dass die Frage von „Regulierungskaskaden“ bezogen auf die ISA nicht relevant ist, erscheint dieser Grundsatz (lediglich) Gegenpol für das Kriterium Stufengerechtigkeit zu sein. Eine maßvolle Anwendung der Stufengerechtigkeit berücksichtigt diesen Aspekt bereits.
- Der Grundsatz der **Responsivität**<sup>566</sup> bzw. **Flexibilität**<sup>567</sup> steht für Anpassungs- und Veränderungsfähigkeit: Gesellschaftliche Regulationsbedürfnisse sind i.d.R. nicht statisch. Deshalb muss eine Anpassung an neue Entwicklungen und Gegebenheiten nicht bloß möglich, sondern praktisch gewährleistet sein. Die Anpassung des geltenden Rechts an sozialen Wandel und veränderte Wertvorstellungen ist Voraussetzung für die Akzeptanz. Diesem Kriterium wird durch die Einbindung des IAASB als privatem Standardsetter (vgl. Kapitel 4.2) Rechnung getragen.
- Laut *Mader* ist „gute Regulierung [...] nur beschränkt innovativ; sie setzt auf graduelle Veränderungen“.<sup>568</sup> Das Kriterium **Beständigkeit/ Kontinuität/ Dauerhaftigkeit** ist v.a. im Hinblick auf die Ordnungsfunktion der Rechtsetzung, somit zur Stabilisierung von Erwartungshaltungen und Verhaltensweisen von Bedeutung.<sup>569</sup> Eine hohe Änderungsgeschwindigkeit bei der Rechtsetzung beeinträchtigt möglicherweise Praktikabilität, Wirksamkeit und Akzeptanz. Da es sich aber nicht um ein Kriterium für die Ausgestaltung von Gesetzen handelt, sondern das Kriterium im Zeitablauf zu beachten ist, soll der Aspekt im Folgenden nicht in die Kriterienhierarchie aufgenommen werden.

---

<sup>563</sup> Vgl. *Bundesregierung* (2002), S. 19.

<sup>564</sup> Vgl. *Mader, Luzius* (2004), S. 147 f.

<sup>565</sup> Vgl. *Mader, Luzius* (2004), S. 146 f.

<sup>566</sup> Vgl. *Mader, Luzius* (2004), S. 143; *Mader, Luzius* (2011), S. 327.

<sup>567</sup> Genannt in *Müller, Georg* (2003), S. 580, und indirekt in *Müller, Georg* (1996), S. 102; *Böhlhoff, Klaus* (1991), S. 53; *Emmenegger, Sigrid* (2006), S. 311 („flexibel, entwicklungsoffen“).

<sup>568</sup> *Mader, Luzius* (2004), S. 144.

<sup>569</sup> Vgl. *Müller, Georg* (1996), S. 102; *Mader, Luzius* (2004), S. 144.

- *Mader* sieht zudem als ein Gütemerkmal die **Rechtmäßigkeit** der Gesetzgebung. D.h. die Gesetzgebung ist vereinbar mit den übergeordneten rechtlichen Regeln und Grundsätzen der Verfassung und des Völkerrechts. Das bedeutet bspw.: Die Gesetzgebung beruht auf der erforderlichen rechtlichen Grundlage (Legalitätsprinzip), sie dient einem öffentlichen Interesse, sie schränkt die Grundrechte der Einzelnen nicht in unzulässiger Weise ein, sie respektiert (in föderalistischen Staaten) die Aufgaben- und Kompetenzverteilung zwischen den verschiedenen staatlichen Ebenen. Dieses Kriterium schließt das Zustandekommen in einem rechtlich einwandfreien Verfahren mit ein.<sup>570</sup>

Die Dreiteilung von *Friedner* spiegelt m.E. in gewisser Weise die Berührungspunkte zu den verschiedenen rechtswissenschaftlichen Einzeldisziplinen der Rechtsetzungslehre<sup>571</sup> wider:

- Der linke Ast der Kriterienhierarchie zu Regelungsaufbau, -sprache und -form enthält den Kern der **Gesetzgebungstechnik**. Einer solchen engeren Interpretation scheinen in der Praxis entwickelte Leitfäden oder Checklisten zur Einhaltung der „Rechtsförmlichkeit“ mehrheitlich zu folgen. Im Übrigen tangiert das Kriterium Eindeutigkeit die **Normentheorie** beispielsweise bei der Verwendung von Geboten/ Verboten/ Erlaubnisvorschriften (Kalkül der normativen Ausdrücke) oder bei der Abgrenzung von der Unbestimmtheit (Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe und Schaffung von Ermessen).
- Die **Rechtstheorie** befasst sich neben den Funktionen des Rechts insbesondere mit dem Aufbau des Rechtsgefüges (Rechtssystematik) und hat somit Berührungspunkte mit dem mittleren Ast der obigen Kriterienhierarchie.
- Beim rechten Ast gibt es Überschneidungen mit der **Gesetzgebungstheorie**, die sich mit der Zielbildung, Alternativenfindung und -bewertung, Normwirkung sowie Gesetzesevaluierung beschäftigt. Über die Kriterien Adäquanz (was die Zweckmäßigkeit voraussetzt) sowie Akzeptanz ergeben sich indirekt auch Beziehungen zur **Rechtspolitik**, deren Gegenstand Problemwahrnehmung, Aufgreifen eines regelungsbedürftigen Problems, Gewichtung, Zielableitung sowie Konsensfindung im politischen Prozess ist.

---

<sup>570</sup> Vgl. *Mader, Luzius* (2007), S. 391 f. Ebenso bei *Voermans, Wim* (2011), S. 41.

<sup>571</sup> Zur Übersicht von Einzeldisziplinen siehe *Hill, Hermann* (1982), S. 4 ff.

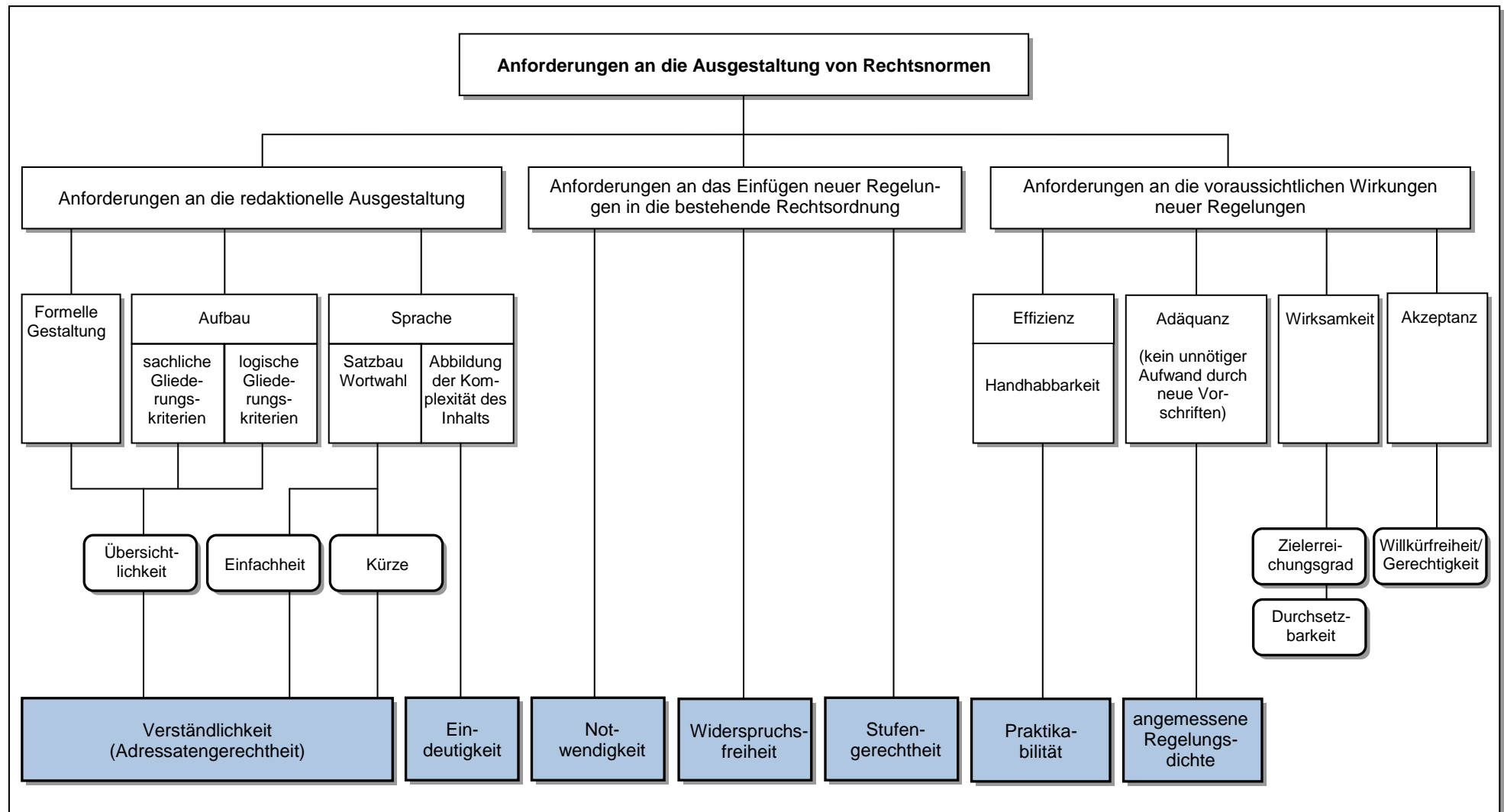


Abb. 6: Allgemeine Kriterien guter Rechtsetzung

Quelle: eigene Darstellung

#### 4.3.2.4.2 Bezug der Kriterien zu den Funktionen der Rechtsetzung

Die Kriterien werden im Schrifttum primär induktiv ermittelt und nicht deduktiv aus den Funktionen der Rechtsetzung (siehe Kapitel 2.2.1) abgeleitet.

Es lassen sich m.E. aber Zusammenhänge herstellen. So besteht ein Bezug zwischen dem Kriterium Akzeptanz und den Funktionen Legitimierung sowie Konsensfindung. Die anderen Kriterien dienen sowohl der Ordnungs- als auch der Lenkungsfunktion, aber ggf. mit unterschiedlichen Schwerpunkten. Im Hinblick auf die Rechtssicherheit und die Schaffung eines Ordnungsrahmens dienen die Kriterien Eindeutigkeit und Widerspruchsfreiheit in erster Linie der Ordnungsfunktion. Stufengerechtigkeit, Praktikabilität und angemessene Regelungsdichte haben hingegen besondere Bedeutung für die Lenkungsfunktion und damit für das Erreichen bestimmter politischer Ziele wie die KMU-Politik der EU (vgl. Kapitel 2.2.2.3). Verständlichkeit und Notwendigkeit dienen gleichermaßen beiden Funktionen.

Die Kriterien guter Rechtsetzung einzuhalten kann mit (anderen) politischen Zielen in Konflikt geraten. Wenn es darum geht, einen **politischen Konsens** zu finden, kann dies bspw. zu schwer verständlichen und allzu detaillierten Rechtsvorschriften führen.<sup>572</sup> D.h. je mehr Stakeholder mit unterschiedlichen Interessen involviert sind, umso schwerer fällt es i.d.R., einfache und klare Lösungen zu finden. Dazu kommt bei europäischen bzw. internationalen Kompromissen zusätzlich der „**cultural clash**“, der die Schaffung einheitlicher Regelungen behindert, weil aufgrund kultureller Unterschiede die Auffassungen dazu, was überhaupt regelungsbedürftig ist und welche Prinzipien verwirklicht werden müssen, auseinanderdriften.<sup>573</sup> Außerdem sieht Böhlhoff als Gefahr jeglicher Harmonisierung das Bestreben der Beteiligten, vertraute Regelungen beizubehalten und für die Aufnahme in ein internationales Regelwerk zu sorgen. Konsequenz daraus wäre dann nicht die Schaffung eines neuen Konzepts, sondern die Akkumulation von nationalen, häufig nur historisch begründbaren Regelungen.<sup>574</sup>

#### 4.3.2.4.3 Interdependenzen zwischen den Kriterien

Die meisten der Beurteilungskriterien verhalten sich neutral zueinander oder beeinflussen sich gleichgerichtet, d.h. eine Verbesserung (Verschlechterung) eines Kriteriums führt zu einer Verbesserung (Verschlechterung) eines anderen Kriteriums. Beispielsweise lässt sich die Praktikabilität erhöhen, indem man den Umfang der Regelungen kürzt. Die quantitative Reduktion lässt sich z.B. erreichen durch die Aufhebung obsoleter Normen oder durch die Minderung der Normendichte, d.h. den Verzicht auf übermäßig detaillierte Normen.<sup>575</sup> Insofern trägt die Verbesse-

<sup>572</sup> Vgl. Müller, Georg (2003), S. 582.

<sup>573</sup> Vgl. Böhlhoff, Klaus (1991), S. 53; ICAEW (2006), S. 24; ICAS (2006), S. 17; Bush, Tim (2005), S. 2 ff.; Ballwieser, Wolfgang/ Zimmermann, Doris (2004), S. 73, 77 f. Außerdem Karpen, Ulrich (2000), S. 26 ff., zum „Stil des Gesetzes“ in verschiedenen Ländern. Biener kennzeichnet als typisch für die „kontinentaleuropäische Gesetzgebungstradition“, „die Regelungen so allgemein zu formulieren, dass im Wege der Auslegung alle in der Praxis vorkommenden Fälle subsumiert werden können, d.h. es werden zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet, die der Auslegung bedürfen“; Biener, Herbert (1997), S. 647.

<sup>574</sup> Vgl. Böhlhoff, Klaus (1991), S. 54. Bei der Auswertung der Grünbuch-Konsultation wird auch zu einem Großteil die Motivation zur Beibehaltung des Status Quo vermutet; vgl. Böcking, Hans-Joachim/ Gros, Marius/ Wallek, Christoph/ Worret, Daniel (2011), S. 630.

<sup>575</sup> Vgl. Mader, Luzius (2007), S. 391.

rung der Kriterien Notwendigkeit und Regelungsdichte auch zur Verbesserung der Praktikabilität bei.

Wenn hingegen Kriterien in einem Spannungsverhältnis zueinander stehen, erfordert die optimale Verwirklichung eine Abwägung, welchem Kriterium im Einzelfall eine höhere Priorität eingeräumt werden soll. Wie in Kapitel 4.3.2.1.2 ausgeführt, besteht ein **Zielkonflikt zwischen Eindeutigkeit und Verständlichkeit**. Je expliziter ein Text wird, desto präziser lassen sich die Sachverhalte darstellen. Eine größere Explizitheit führt aber – unter Wahrung des Aussagegehalts insgesamt – zu einer Vermehrung der Einzelformulierungen. Das quantitative Anwachsen des Gesamttextes führt wiederum oft zu einer größeren Unübersichtlichkeit, widerspricht dem Gebot der Knappheit/ Kürze und beeinträchtigt damit die Verständlichkeit.<sup>576</sup>

Abgesehen davon bestehen ohnehin Zweifel, inwieweit sich Eindeutigkeit erreichen lassen kann. Die Frage, ob sich überhaupt alles im Detail regeln lässt, verneint *Busse* aus Sicht der Sprachwissenschaft. Jeder Text, auch ein anscheinend noch so klar formulierter, sei prinzipiell auslegungsfähig und auslegungsbedürftig.<sup>577</sup> Des Weiteren bezieht sich jeder Text auf eine bestimmte Wissensbasis; die Verständlichkeit eines Textes hängt davon ab, ob der Rezipient ihn in sein individuelles Wissen einordnen kann.<sup>578</sup>

Kriterien für gute Gesetze – selbst wenn sie objektivierbar erscheinen – können nur einen relativen Maßstab für die Beurteilung geben. Die Qualitätsanforderungen können Gesetze besser oder schlechter erfüllen, es kann aber immer nur *relativ* gute Gesetze geben.<sup>579</sup> Selbst bei einem quantitativen Kriterium wie der „Anzahl der Gesetze“ ist die Objektivierbarkeit eingeschränkt. Zum Beispiel stellt sich die Frage, ob nur neue Gesetze gezählt werden oder auch Änderungsgesetze. Außerdem wird häufig eine Vielzahl an Änderungsgesetzen in einem einzigen Sammelgesetz zusammengefasst. Somit hat das Kriterium der Anzahl der Gesetze allein keinen Aussagewert.<sup>580</sup>

#### 4.3.3 Beurteilung der ISA anhand der entwickelten Kriterien und Vergleich dieser Kriterien mit den IAASB-Clarity-Kriterien

Die ISA werden im Folgenden anhand der in der Abb. 6 farblich markierten Beurteilungskriterien untersucht. Dabei wird auch darauf eingegangen, inwieweit die *Clarity*-Kriterien des IAASB umgesetzt sind.

Neben der Gesamtbeurteilung, ob die ISA derzeit für eine Übernahme in europäisches Recht geeignet erscheinen, sollen auch Verbesserungsmöglichkeiten aufgezeigt werden, die künftig beim Standardsetting in Erwägung gezogen werden können.

Für diese Arbeit wurden sämtliche ISA untersucht. Die folgenden Ausführungen konzentrieren sich auf das Darstellen von Negativbeispielen, d.h. entweder Extremfälle oder Beispiele zur

<sup>576</sup> Vgl. *Busse, Dietrich (1994)*, S. 31 f.

<sup>577</sup> Vgl. *Busse, Dietrich (1994)*, S. 30.

<sup>578</sup> Vgl. *Busse, Dietrich (1994)*, S. 31, sowie Stichwort Adressatengerechtigkeit in Kapitel 4.3.2.1.2 in dieser Arbeit.

<sup>579</sup> Vgl. dazu auch *Fliedner, Ortlieb (2006)*, S. 27.

<sup>580</sup> Vgl. *Fliedner, Ortlieb (2001)*, S. 5.



Illustration typischer Mängel. Textstellen, bei denen die Beurteilungskriterien als erfüllt angesehen werden können, stehen einer Übernahme der ISA in europäisches Recht nicht entgegen und werden im Folgenden nicht ausführlich behandelt.

#### 4.3.3.1 Verständlichkeit

##### 4.3.3.1.1 Übersichtlichkeit

Die Verständlichkeit zu verbessern war ein erklärtes Ziel des *Clarity*-Projekts: „Improving the overall readability and understandability of the Standards through structural and drafting improvements, including making the application material contained in the Standards clearer“<sup>581</sup> (vgl. Kapitel 2.1.2.2). Die vorliegende Arbeit untersucht, ob das IAASB dieses Kriterium sowohl für das Gesamtgefüge als auch für die einzelnen Standards angewendet hat.

##### 4.3.3.1.1.1 Systematik des ISA-Regelwerks

Die Nummerierung der ISA orientiert sich an folgenden Kategorien:

- Allgemeine Grundsätze und Verantwortlichkeiten (ISA 200-299) mit derzeit acht ISA,
- Risikobeurteilung und Reaktion auf beurteilte Risiken (ISA 300-499) mit sechs ISA,
- Prüfungsnachweise (ISA 500-599) mit elf ISA,
- Verwertung der Arbeit Anderer (ISA 600-699) mit drei ISA,
- Schlussfolgerungen und Berichterstattung über die Prüfung (ISA 700-799) mit fünf ISA sowie
- Besondere Bereiche außerhalb der Abschlussprüfung (ISA 800-899) mit drei ISA.

Da die letzte Kategorie für Zwecke der ISA-Übernahme in europäisches Recht nicht relevant ist, sollen in dieser Arbeit nur die anderen Kategorien betrachtet werden.

Die **Kategorie ISA 200-299** regelt allgemeine Grundsätze und Verantwortlichkeiten einschließlich prüfungsbegleitender Aktivitäten wie Qualitätssicherung bei der Auftragsabwicklung sowie Prüfungsdokumentation. In dieser – vor dem *Audit-Risk*-Projekt noch mit „Verantwortlichkeiten“ überschriebenen – Kategorie<sup>582</sup> bildete ISA 240 den zentralen Standard zur Abgrenzung der Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers. ISA 240 regelte ursprünglich die Verantwortlichkeiten sowohl zu *Fraud* als auch *Error*, also beabsichtigte und unbeabsichtigte falsche Angaben,<sup>583</sup> sowie die grundsätzliche Ausrichtung des risikoorientierten Prüfungsansatzes.<sup>584</sup> Letzteres einschließlich der Behandlung der einzelnen Komponenten des Prüfungsrisikos ist mittlerweile in ISA 200 integriert. ISA 240 regelt nunmehr ausschließlich die Verantwortung bei dolosen Handlungen.

Im Hinblick auf die Systematik stellt sich folglich die Frage, ob die Zuordnung von ISA 240 zu dieser Kategorie weiterhin sachgerecht erscheint. Für eine Zuordnung zu den allgemeinen Grundsätzen spricht zwar, dass ISA 240 (wie ISA 250) zur Abgrenzung der Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers dient. Das Argument der inhaltlichen Abgrenzung war m.E. vor 2004 ge-

<sup>581</sup> IFAC (2005), S. 5.

<sup>582</sup> Vgl. IFAC Handbook 2003 (IFAC (2003)), S. 105.

<sup>583</sup> Vgl. ISA 240.2 zum Begriffspaar dolose Handlungen (*fraud*) und Irrtümer (*error*).

<sup>584</sup> Vgl. IFAC (2003), S. 200 ff.

wichtiger; seit der Überarbeitung zu einem prozessorientierten ISA, der gleich aufgebaut ist wie ISA 315/330 und ergänzend zu diesen beiden Standards ausführlich den Prüfungsablauf beschreibt, hat ISA 240 aber den Charakter von „allgemeinen Grundsätzen“ i.S. der ersten ISA-Kategorie verloren.

Es könnte in Frage gestellt werden, warum ISA 240 zu dolosen Handlungen und ISA 550 zu nahe stehenden Personen unterschiedlichen Kategorien (und nicht beide z.B. der Kategorie „Prüfungsnachweise“) zugeordnet sind. Immerhin liegt ein Schwerpunkt des ISA 550 auch auf dem Aspekt der dolosen Handlungen; die Behandlung von Angaben zu nahe stehenden Personen im Abschluss allein hätte erwartungsgemäß nicht zu einem eigenständigen ISA geführt.

Die Kategorie „Risikobeurteilung und Reaktion auf beurteilte Risiken“ fasst die früheren Kategorien „Planung“ (**ISA 300-399**) sowie „IKS“ (**ISA 400-499**)<sup>585</sup> zusammen. ISA 315 und ISA 330 bilden zusammen in Gänze den risikoorientierten Prüfungsansatz ab (siehe Kapitel 3). Diese Einheit wird in der Nummerierung durch ISA 320 zur Wesentlichkeit durchbrochen. Der Aspekt der Wesentlichkeit könnte m.E. stattdessen auch als allgemeiner Grundsatz angesehen werden und deshalb der Kategorie ISA 200-299 zugeordnet werden.

ISA 320<sup>586</sup> und 450 behandeln beide den Aspekt der Wesentlichkeit. In der Nummerierung fällt neben ISA 330 auch ISA 402 zwischen diese beiden Standards. ISA 402 ist einschlägig, wenn zu prüfende Unternehmen betriebliche Funktionen auf Dienstleistungsunternehmen auslagern. Ausgelagert werden bspw. der IT-Betrieb, die Lagerhaltung oder die Vertriebslogistik, das Buchführungssystem oder sogar Kerngeschäftsprozesse wie das Warenwirtschaftssystem. Ein Dienstleister ist ein vom Auslagernden rechtlich getrenntes Unternehmen, das eine oder mehrere betriebliche Funktionen des Auslagernden in dessen Auftrag eigenständig durchführt. Mit der Auslagerung dieser Funktionen erlangt das IKS des Dienstleisters für die Beurteilung der Frage Bedeutung, ob sich aus der Ausgestaltung der Kontrollen Risiken ergeben, die bei einem auslagernden Unternehmen zu Mängeln in der Rechnungslegung führen können. Insofern konkretisiert ISA 402 (nur) die Anwendung von ISA 315 und 330 in solchen Fällen. Er behandelt aber auch das Thema Verwertung im Falle von Outsourcing, weil Dienstleister häufig von ihrem eigenen Abschlussprüfer ihr IKS insoweit prüfen lassen, als es die Ausführung der ausgelagerten Funktionen betrifft (dienstleistungsbezogenes IKS). So könnte auch eine Zuordnung zur Kategorie ISA 600-699 in Betracht gezogen werden.

**ISA 500-599** behandeln die Erlangung von Prüfungsnachweisen bei der Abschlussprüfung aus unterschiedlichen Blickwinkeln, z.B. in Abhängigkeit der zu untersuchenden Aussagen in der Rechnungslegung (ISA 501, 540, 550), der Art der Nachweise (ISA 500, 505, 580), der angewandten Prüfungsmethoden (ISA 520, 530) oder besonderer Umstände (ISA 510, 560, 570). Insofern ist die Verwertung der Arbeit Anderer – wie Prüfungsergebnisse anderer externer Prüfer oder der Internen Revision bzw. die Verwertung von Sachverständigengutachten – eigentlich eine Unterkategorie der Prüfungsnachweise. Dass das IAASB für diese eine gesonderte Kate-

---

<sup>585</sup> Vgl. IFAC (2003), S. 105.

<sup>586</sup> Der Vorgängerstandard ISA 320 „*Audit Materiality*“ gehörte zur Kategorie Planung (ISA 300 ff.) – ebenso wie (der aufgehobene) ISA 310 zur Kenntnis der Geschäftstätigkeit, der in ISA 315 aufgegangen ist. Zu einem Überblick der im *Audit-Risk*-Projekt überarbeiteten ISA vgl. *Förschle, Gerhart/ Schmidt, Stefan* (2003), S. 225.

gorie (**ISA 600-699**) geschaffen hat, lässt sich ggf. mit ihrer besonderen Bedeutung und dem einhergehenden Sensibilisierungsbedarf begründen.

Innerhalb der ISA zur Verwertung der Arbeit Anderer nimmt der aus dem *Clarity*-Projekt hervorgegangene ISA 600 eine Sonderstellung ein. Als ISA 600 noch ausschließlich die Verwertung der Ergebnisse anderer Prüfer behandelte, war die Nummerierung m.E. besser nachvollziehbar. Denn ISA 600 (externe Prüfer)/ ISA 610 (interne Prüfer/interne Revision)/ ISA 620 (Sachverständige) setzten sich alle drei mit dem Thema Verwertung auseinander. Der neugefasste ISA 600 „*Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*“ behandelt zwar auch noch die Verwertung der Ergebnisse von *Component Auditors* (Teilbereichsprüfern). Wie der neue Titel des ISA 600 zeigt, geht der Anwendungsbereich des Standards inhaltlich aber darüber hinaus. So formuliert die Zielsetzung des ISA 600.8 bspw., dass sich dieser ISA auch auf die Entscheidung des Abschlussprüfers, ob er als Konzernabschlussprüfer tätig wird, sowie auf Anforderungen zur Kommunikation zwischen Konzernabschlussprüfer und Teilbereichsprüfern erstreckt. Insofern ist die Zuordnung nicht mehr völlig stimmig.

Da sich der Anwendungsbereich des ISA 600 aus dem Titel nicht allen Adressaten ohne weiteres erschließen wird, wurde es bspw. in der deutschen ISA-Übersetzung als notwendig erachtet, eine Anmerkung des Übersetzers zu ergänzen. In der deutschen ISA-Fassung wird der Begriff *Group Audit* mit „Konzernabschlussprüfung“ übersetzt. Laut der Anmerkung des Übersetzers ist es jedoch für das Verständnis der ISA wichtig, dass der „Konzernabschluss“ nach ISA 600 nicht mit dem im HGB festgelegten Konzernabschluss übereinstimmt und dass damit ISA 600 inhaltlich für mehr Situationen als nur für die Prüfung von Konzernabschlüssen nach HGB gilt.<sup>587</sup> Im Übrigen muss dies gleichermaßen für *consolidated accounts* i.S. der Siebenten EU-Richtlinie bzw. für *consolidated financial statements* i.S. der neuen Bilanzrichtlinie 2013/34/EU gelten.

Das IAASB erfasst unter der Kategorie *Audit Conclusions and Reporting* (**ISA 700-799**) die drei ISA zum Bestätigungsvermerk, ISA 710 zu Vergleichsinformationen und ISA 720 zu den Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen, die zwar selbst nicht Prüfungsgegenstand sind, die aber von dem zu prüfenden Unternehmen in Dokumenten veröf-

---

<sup>587</sup> Vgl. *IDW [Hrsg.] (2011)*, S. 747, Fußnote zu ISA 600.1. ISA 600 bezieht sich danach auf sämtliche Situationen, in denen sich ein Prüfungsteam bei der Prüfung eines Abschlusses auf die Arbeiten eines anderen Prüfungsteams (ob außerhalb oder innerhalb einer Prüfungsgesellschaft bzw. eines Netzwerks) zu in dem Abschluss zusammengeführten Finanzinformationen von Teilbereichen stützt. Ein „Konzernabschluss“ nach ISA 600 besteht daher aus einer Zusammenführung von Finanzinformationen der einbezogenen Teilbereiche. Für die Festlegung der Pflichten und der Zusammenarbeit des Abschlussprüfers eines solchen „Konzerns“ („Konzernabschlussprüfer“) und der Prüfer der Finanzinformationen der Teilbereiche („Teilbereichsprüfer“) ist es unbeachtlich, auf Grundlage welcher Regeln diese Zusammenführung geschieht oder wie die Teilbereiche definiert sind. Die in den *Group Financial Statements* zusammengeführten Teilbereiche können – wie bei dem in Deutschland gesetzlich umschriebenen Konzernabschluss – aus rechtlich selbständigen Einheiten (Tochterunternehmen) und/ oder aus rechtlich unselbständigen Teilbereichen bestehen, die nach Sparten, geografischer Lage oder anderen Kriterien definiert sein können. So würde z.B. ISA 600 auch zum Tragen kommen im Falle einer Abschlussprüfung des Einzelabschlusses einer Handelsgesellschaft mit einer Hauptniederlassung und einer Zweigniederlassung mit gesonderten Buchungskreisen, die von zwei gesonderten Prüfungsteams einer Prüfungsgesellschaft geprüft werden.

fentlicht werden, welche den geprüften Abschluss enthalten. Die Zuordnung von ISA 710 zu dieser Kategorie Berichterstattung erschließt sich m.E. nicht offensichtlich. ISA 710 regelt die Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise in Bezug auf Vergleichsinformationen; insofern könnte eine Zuordnung zur Kategorie ISA 500-599 erfolgen.<sup>588</sup> Wird die Auffassung vertreten, dass ISA 710 nicht primär auf die Behandlung von Vergleichsinformationen, die integraler Bestandteil des Abschlusses sind, abstellt, sondern dass die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers abgegrenzt werden soll in Bezug auf Vergleichsinformationen, die das einschlägige Regelwerk der Rechnungslegung nicht als integraler Bestandteil des Abschlusses ansieht, könnte alternativ eine Zuordnung zu der Kategorie ISA 200-299 in Betracht kommen.

Überlegungen, ob eine Zuordnung zur Kategorie Berichterstattung sachgerecht ist, könnten auch für ISA 720 angestellt werden. Gegenstand von ISA 720 ist nicht das Prüfungsurteil zum Abschluss; Ziel ist hingegen, dass der Abschlussprüfer angemessen reagiert, falls in Dokumenten, die den geprüften Abschluss und den dazu erteilten Vermerk des Abschlussprüfers enthalten, sonstige Informationen einbezogen sind, welche die Glaubwürdigkeit des Abschlusses und des Bestätigungsvermerks beeinträchtigen könnten (ISA 720.4). Da es hierbei um die Abgrenzung von Pflichten geht (z.B. dass der Abschlussprüfer solche Informationen lesen muss, obwohl sie nicht Prüfungsgegenstand sind), käme in diesem Fall intuitiv eine Zuordnung zu der Kategorie ISA 200-299 in Betracht.<sup>589</sup> Stellt der Abschlussprüfer beim Lesen der sonstigen Informationen (z.B. im Geschäftsbericht) wesentliche Unstimmigkeiten fest, könnten sich hieraus Rückschlüsse ergeben, dass ggf. der geprüfte Abschluss zu berichtigen ist. Falls hingegen die sonstigen Informationen berichtigt werden müssen, beeinflusst dies nicht die Berichterstattung im Bestätigungsvermerk, sondern muss unternehmensintern (gegenüber dem Management bzw. dem Aufsichtsorgan) kommuniziert werden (ISA 720.8 ff.). Diese Berichterstattungspflichten sind, bezogen auf den Empfänger, somit mit ISA 260 und 265 vergleichbar. Gegenstand von ISA 260 sind die Kommunikationspflichten mit dem Aufsichtsorgan, ISA 265 regelt darüber hinaus auch die Berichterstattung von IKS-Mängeln sowohl an das Aufsichtsorgan als auch das Management.

Daraus ergibt sich die Frage, warum das IAASB nicht den gesamten „Output“ der Prüfung (Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht,<sup>590</sup> Management Letter, Sonstige Berichterstattung) unter „Schlussfolgerungen und Berichterstattung über die Prüfung“ (ISA 700-799) einreicht; diese Kategorie bezieht sich (nur) auf den Vermerk, während ISA 260 und 265 den allgemeinen Grundsätzen und Verantwortlichkeiten zugeordnet werden. Gegen eine Einbeziehung von ISA 260 spricht allenfalls, dass dieser Standard die wechselseitige Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und den Unternehmensorganen behandelt und dadurch auch Prüfungsnachweise erlangt werden können. Insofern regelt ISA 260 nicht ausschließlich den „Output“ der Prüfung.

---

<sup>588</sup> Dies entspricht bspw. der Klassifizierung innerhalb der IDW Prüfungsstandards: ISA 710 ist transformiert in *IDW PS 318* zur Prüfung von Vergleichsangaben über Vorjahre.

<sup>589</sup> Dies entspricht bspw. der Klassifizierung innerhalb der IDW Prüfungsstandards: ISA 720 ist transformiert in *IDW PS 202* zur Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden.

<sup>590</sup> Auch wenn die ISA keinen Prüfungsbericht i.S. eines *long-form audit report* kennen, wie er in einzelnen EU-Mitgliedstaaten (vgl. Kapitel 3.3.1) als Instrument der schriftlichen Berichterstattung üblich ist, kann es auch nach ISA erforderlich sein, schriftlich Bericht zu erstatten.

Das IAASB hat bei seiner Bereinigung der ISA die historisch gewachsene Systematik und Nummerierung kaum verändert.<sup>591</sup> Dies hat den Vorteil, dass sich diejenigen, die die ISA bereits anwenden, nicht mit rein formalen Änderungen befassen müssen. Aufgrund der weiten Verbreitung bzw. der internationalen Anerkennung der ISA (die von der EU ausdrücklich gefordert wurden, vgl. Kapitel 4.2) ist diese Entscheidung des IAASB schlüssig. Andererseits birgt es als Nachteil, dass dadurch eine potenzielle Verbesserung der Auffindbarkeit offen gelassen wird. Da sich – abgesehen von einer sachlogischen Ordnung innerhalb der Kategorie 500-599 nach Unterkategorien – m.E. für ca. ein Viertel<sup>592</sup> der 33 ISA eine andere Zuordnung anbietet, hätte das IAASB (einmalig) im *Clarity*-Projekt durchaus die Nummerierung ändern können.

#### 4.3.3.1.1.2 Ordnungskriterien innerhalb der einzelnen ISA

Der neue **Aufbau** der einzelnen ISA in einheitliche Abschnitte (vgl. Kapitel 2.1.2.3) sowie **formelle Gestaltungselemente** (vgl. Kapitel 4.3.2.1.3) wie Zwischenüberschriften und Einfügen von Punktaufzählungen dienen der Übersichtlichkeit. Insbesondere durch die zusammenhängende Darstellung der „*Requirements*“ in einem separaten Abschnitt und der Trennung von erläuternden Hinweisen im *Application Material* sind die Grundregeln für jedermann leichter erkennbar. Der Zusammenhang von inhaltlich zusammengehörenden Anforderungen und Erläuterungen wird durch die Bezeichnung der A-Tz. hergestellt. Außerdem wird die Kohärenz gewahrt, indem die einzelnen ISA bestimmte Themen behandeln. In Einzelfällen nutzen die ISA im *Application Material* zur besseren Anschauung **graphische Hilfsmittel** (z.B. Ablaufdiagramm in ISA 600.A47, Tabelle in ISA 705.A1).

Verbesserungsmöglichkeiten gibt es aber dennoch an einzelnen Stellen. Beispiele dafür sind:

- Verwendung von komplexen Satzstrukturen: Z.B. bei ISA 240.32 zum *Journal Entry Testing* hat das IAASB die Anforderung in einer einzigen Textziffer über 35 Zeilen<sup>593</sup> und drei Gliederungsebenen gestreckt, wobei der übergeordnete Satzbau gliederungsebenenübergreifend fortgeführt wird. Bei solchen Schachtelsätzen ist die Verständlichkeit m.E. so stark eingeschränkt, dass auch formelle Gestaltungselemente wie Aufzählungszeichen keine große Erleichterung für den Leser schaffen können.
- Nutzung nicht nur von Rückverweisungen (z.B. ISA 315.32), sondern auch von Vorverweisungen auf nachfolgende Textziffern, z.B. ISA 330.11. Verweisungen können zwar nicht nur Zusammenhänge zwischen Standards, sondern auch innerhalb eines Standards klarstellen. Zahlreiche Verweisungen erschweren aber auch die Verständlichkeit.
- Existenz von Zirkelschlüssen: ISA 505.13 sieht z.B. explizit vor: „Wenn der Abschlussprüfer bestimmt hat, dass die Beantwortung einer positiven Bestätigungsanfrage notwendig ist,

<sup>591</sup> Einen Überblick über die Kategorisierung der ISA mit Stand 1997 liefert z.B. *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 117 f., *Wysocki, Klaus v. (1998)*, S. 548 bzw. Stand 2000 siehe *Lohse, Günter (2000)*, S. 351. Diese Kategorisierung nach Inhalten war bei der Überarbeitung 1993/1994 im „*Codification*“-Projekt des IAPC – des Vorgängergremiums des IAASB – eingeführt worden; davor waren die ISA chronologisch nach ihrer Entstehung nummeriert worden; vgl. *Wiedmann, Harald (1996)*, S. 159 ff. Zur Übersicht der früher als „International Auditing Guidelines“ (IAG) bezeichneten Verlautbarungen, vgl. *Leffson, Ulrich (1988)*, S. 105.

<sup>592</sup> D.h. die oben angesprochenen ISA 240, 260, 265, 320, 402, 600, 710, 720.

<sup>593</sup> Dies bezieht sich auf die Formatierung im IFAC Handbook 2010.

um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, werden alternative Prüfungshandlungen nicht die vom Abschlussprüfer benötigten Prüfungsnachweise liefern. Wenn eine solche Bestätigung nicht erlangt wird, muss der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit ISA 705 über die Auswirkungen auf die Abschlussprüfung und das Prüfungsurteil entscheiden.<sup>594</sup> Wenn der Prüfer eine Bestätigung für erforderlich hält, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, wird ihr Fehlen natürlich dazu führen, dass keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise für das Prüfungsurteil vorliegen.

- Regelung ähnlicher oder inhaltlich zusammenhängender Sachverhalte an verschiedenen Stellen in den ISA, z.B.:
  - Die Sachverhalte, bei denen verpflichtend eine Einstufung als bedeutsame Risiken vorgenommen werden muss, sind in den ISA an verschiedenen Stellen genannt. Durch die Streuung muss sich der Anwender diese Pflichten selbst „zusammensuchen“ (vgl. Kapitel 3.3.3).
  - Kommunikationsanforderungen sind auf verschiedene ISA verteilt, obwohl mit ISA 260 und ISA 265 dazu zwei zentrale Standards existieren. Die Auflistung in Anlage 1 zu ISA 260 soll zwar die Auffindbarkeit durch Verweise herstellen. Diese kann allerdings keine kompakte Darstellung in einem einzigen Standard ersetzen.
  - Das gleiche gilt für Anforderungen zu schriftlichen Erklärungen, die ohnehin in der Praxis Bestandteil einer formalisierten Vollständigkeitserklärung werden. Alternativ zu den Verweisen in der Anlage 1 könnten die allgemeinen Anforderungen zusammenfassend in ISA 580 geregelt werden. Eine Regelung in den jeweiligen themenbezogenen ISA kann hingegen sinnvoll sein, wenn es sich um spezifische Erklärungen handelt, die ggf. im Einzelfall angepasst werden müssen oder nicht immer einschlägig sind. Diese haben aber nicht alle den Charakter von spezifischen Erklärungen (vgl. z.B. ISA 560.9).

Die Umsetzung des letzten Punktes könnte indes dazu führen, dass angesichts der vom IAASB üblicherweise angewandten Verweispraktiken die Anzahl der Verweise ansteigt. Die ersten beiden Punkte sind das Ergebnis der Untersuchung aller ISA und stellen Extrembeispiele für die Feststellungen dar.

Insgesamt betrachtet sind diese Mängel m.E. eher geringfügig; die Übersichtlichkeit innerhalb der einzelnen ISA hat sich (insbesondere aufgrund des neuen Aufbaus) durch das *Clarity*-Projekt erheblich verbessert.

#### **4.3.3.1.2 Einfachheit und Kürze**

Bezüglich des Kriteriums Einfachheit und Kürze/Knappheit werden Satzbau und Wortwahl untersucht. Bei der Beurteilung des Satzbaus wird berücksichtigt, ob die Formulierungen einfach und knapp sind, und bei der Beurteilung der Wortwahl, inwieweit fachspezifische Terminologie verwendet wird.

---

<sup>594</sup> ISA 505.13 in der Übersetzung gem. IDW [Hrsg.] (2011), S. 521.

#### 4.3.3.1.2.1 Satzbau

Während für den Leser offensichtlich ist, dass sämtliche ISA dem neuen Aufbau folgen, bleibt offen, ob das Ziel der besseren Verständlichkeit auch im Hinblick auf die Einfachheit und Kürze der Darstellung erreicht wurde. Eine Studie aus 2011 zur Lesbarkeit der ISA verneint dies. *Zorio/ Garcia-Benau/ Novejarque Civera* untersuchen dabei die Frage, ob das IAASB sein (Teil-)Ziel, die **Lesbarkeit** der ISA zu verbessern, erreicht hat und ziehen das Fazit, dass die *clarified* ISA sehr schwer lesbar seien.<sup>595</sup> Diese Autoren haben die ISA mithilfe von Lesbarkeitsindizes analysiert. Die verwendeten Indizes messen die Lesbarkeit u.a. anhand der durchschnittlichen Anzahl von Silben pro Wort und der durchschnittlichen Anzahl von Wörtern pro Satz oder anhand der Anzahl der Wörter mit drei oder mehr Silben und der Anzahl der Sätze in einem Abschnitt.<sup>596</sup> *Zorio/ Garcia-Benau/ Novejarque Civera* monieren, dass der Schwierigkeitsgrad der ISA dem wissenschaftlicher Texte entspricht (und damit noch über den Schwierigkeitsgrad akademischer Texte hinausgeht) und dass es jahrelanger Ausbildung bedarf, um die ISA zu verstehen.<sup>597</sup> Folgt man diesem Urteil, steht dies dem EU-Ziel zur Verbesserung der Transparenz insoweit entgegen, dass sich die Realitäts-/ Kenntnislücke in der Öffentlichkeit nur in geringem Maße abbauen lässt (vgl. Kapitel 2.2.2.1.3 und 4.1.1.2). Andererseits ist einzuräumen, dass es sich um fachliche Vorgaben für Spezialisten handelt, die einer entsprechenden Fachsprache bedürfen, und strenge Anforderungen an die Ausbildung zum Wirtschaftsprüfer (bzw. vergleichbarer Berufe) gestellt werden. *Zorio/ Garcia-Benau/ Novejarque Civera* haben auch nicht untersucht, inwieweit diese Feststellung auf andere Texte, z.B. den (von der EU übernommenen) IFRS, zutrifft. Hier dürfte ein ähnliches Ergebnis zu erwarten sein.

Der Schwierigkeitsgrad wird mit den genannten Lesbarkeitsindizes lediglich aus der Länge von Wörtern und Sätzen abgeleitet. Abgesehen von generellen Vorbehalten im Schrifttum gegenüber Verfahren der **quantitativen Linguistik**<sup>598</sup> ist m.E. fraglich, inwieweit diese Kriterien bei einem Fachtext entscheidend sind. Gerade weil es sich bei den ISA um Fachtexte handelt, ist ein höherer Schwierigkeitsgrad unvermeidbar. Denn die Texte müssen justiziabel sein, weil sie im Haftungsfall in einem Strafverfahren oder von der Berufsaufsicht herangezogen werden können. Adressaten sind primär Berufsangehörige, die eine jahrelange einschlägige Ausbildung hinter sich haben und im Umgang mit Gesetzestexten und Fachtexten geübt sind. Ein Fachtext

<sup>595</sup> Vgl. *Zorio, Ana/ Garcia-Benau, Maria A./ Novejarque Civera, Josefina* (2011), S. 1 und 18.

<sup>596</sup> Vgl. *Zorio, Ana/ Garcia-Benau, Maria A./ Novejarque Civera, Josefina* (2011), S. 10.

<sup>597</sup> Vgl. *Zorio, Ana/ Garcia-Benau, Maria A./ Novejarque Civera, Josefina* (2011), S. 11, 13 und 18.

<sup>598</sup> Vgl. *Best, Karl-Heinz* (2006), S. 22, zur fehlenden theoretischen Fundierung. Zur Kritik an Methoden der Verständlichkeitsmessung in Form von Lesbarkeitsindizes vgl. darüber hinaus z.B. *Langer/ Schulz von Thun/ Tausch* (1974), S. 18 f. und 28 ff. (v.a. bezogen auf den Versuch von Flesch, die Lesbarkeit anhand durchschnittlicher Satz- und Wortlänge zu messen): Diese Vorgehensweise sei bestenfalls geeignet, von den verschiedenen Dimensionen der Verständlichkeit den Teilaspekt Einfachheit zu erfassen. Außerdem stellen *Langer/ Schulz von Thun/ Tausch* den Vergleich mit der Messbarkeit bei Sportarten an: Während sich bei Sportarten wie Weitsprung, Sprint oder Tennis die Leistung rein quantitativ ermitteln lässt (in Meter, Sekunden bzw. Anzahl Fehler), gilt dies nicht für Sportarten, bei denen u.a. auch korrekte Körperhaltung, Anmut oder Flüssigkeit der Bewegung in die Bewertung einfließen (Turnen, Tanzen, Eiskunstlauf). Verständlichkeit ist für *Langer/ Schulz von Thun/ Tausch* – wie letztere – etwas sehr Komplexes. Dementsprechend bauen diese Autoren ihr Konzept der qualitativ geprägten Verständlichkeitsschätzung auf einer Ordinalskala mit fünf Stufen auf (Art Benotung aufgrund des subjektiven Eindrucks der Befragten).

muss exakter sein als bspw. ein Roman, um gerade in Zweifelsfällen Hilfestellung für den Berufsangehörigen zu bieten. Mit einer höheren Genauigkeit gehen i.d.R. aber auch komplexere Satzstrukturen einher (vgl. Kapitel 4.3.2.1.2).

Der Schweizer Gesetzgebungsleitfaden führt zu Recht aus:

„Man hüte sich vor zu einfachen Rezepten. Es ist z.B. nicht richtig (wie es in vielen Stilratgebern heißt), dass längere Sätze in jedem Fall schwerer zu verstehen sind als kürzere, dass ein Passivsatz in jedem Fall schwieriger ist als ein Aktivsatz oder dass die Hauptaussage in jedem Fall im Hauptsatz stehen muss. Ein langer Satz kann sehr wohl sehr verständlich sein, wenn er gut gebaut ist. Ein Passivsatz kann sich manchmal besser in den Textverlauf einfügen als der entsprechende Aktivsatz und drängt sich etwa dann auf, wenn der Träger einer Handlung nicht genannt werden soll.“<sup>599</sup>

Bei der Eigenschaft von Texten ist zwischen Lesbarkeit und Verständlichkeit zu unterscheiden. Die Lesbarkeit wird bestimmt durch die linguistischen Merkmale eines Textes. Die Verständlichkeit ist darüber hinaus von den kognitiven Merkmalen der Rezipienten (z.B. Wissen und Überzeugungen der Leser) abhängig.<sup>600</sup> Der Fokus der Autoren auf die Lesbarkeit, die unabhängig vom Empfängerhorizont definiert wird, ist zwar nachvollziehbar, weil sie im Gegensatz zur Verständlichkeit objektivierbar erscheint. Allerdings wäre der Fokus auf die Lesbarkeit nur sachgerecht, wenn der Adressatenkreis unbegrenzt ist. Während dies in den von *Zorio/ Garcia-Benau/ Novejarque Civera* genannten anderen Beispielen für *Plain-English*-Bewegungen (Versicherungsnehmer bzw. Patienten)<sup>601</sup> eindeutig der Fall, besteht im Falle von Prüfungsstandards eine andere Ausgangslage. Darauf gehen die Autoren allerdings nicht ein. Im Gegensatz zu diesen Beispielen müssen die tertiären Adressaten der ISA diese inhaltlich nicht komplett durchdringen, sondern es reicht ihnen für ihr eigenes Informationsbedürfnis, einen Überblick zu erhalten.

Aussagekräftiger wäre m.E. hingegen ein Vergleich der *clarified* ISA mit den ISA vor 2004 gewesen, die als relativ kurz und einfach gelten. Eine Veränderung der Indexwerte hätte dann zumindest signalisiert, wie sich der Stil der ISA im Zeitablauf verändert hat.

Betrachtet man Schachtelsätze wie ISA 240.32 oder ISA 240.38, steht außer Frage, dass das IAASB an mehreren Stellen den Versuch unternehmen könnte, knapper zu formulieren. Allerdings erscheint die Generalkritik von *Zorio/ Garcia-Benau/ Novejarque Civera* zu wenig fundiert.

#### 4.3.3.1.2.2 Wortwahl

Da sich die Studie von *Zorio/ Garcia-Benau/ Novejarque Civera* nur auf die quantitative Linguistik stützt, behandelt sie nicht die verwendete Terminologie. Für die Frage der Verständlichkeit ist aber auch relevant, wie die ISA Legaldefinitionen nutzen oder ISA-spezifisches Fachvokabular schaffen.

Nach den legistischen Leitlinien sollen Begriffe in jener Bedeutung verwendet werden, die ihnen im allgemeinen Sprachgebrauch oder in der Fachsprache zukommt. Aufnahme von Begriffsbe-

<sup>599</sup> Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007), Nr. 8352.

<sup>600</sup> Vgl. Best, Karl-Heinz (2006), S. 29.

<sup>601</sup> Vgl. Zorio, Ana/ Garcia-Benau, Maria A./ Novejarque Civera, Josefina (2011), S. 1.



stimmungen soll nur erfolgen, wenn sie der Rechtsklarheit dienen.<sup>602</sup> Demzufolge ergibt sich die Frage, ob Definitionen wie „*Arm's length Transactions*“ in ISA 550.10 (a), „*Estimation Uncertainty*“ in ISA 540.7 (c) oder „*Sampling Unit*“ in ISA 530.5 (f) tatsächlich erforderlich sind, weil die ISA hierzu keine Begriffsinhalte definieren, die von den in der Rechnungslegung bzw. im Schrifttum üblichen abweichen.

Im IFAC-Handbook 2010, Teil I (mit den ISA) findet sich der Ausdruck „*whether due to fraud or error*“ 67-mal; für „*fraud or error*“ gibt es 89 Treffer sowie für „*error or fraud*“ 8 Treffer<sup>603</sup>. Alternativ könnte man m.E. für den Fehlerbegriff eine **Legaldefinition** einführen, die beide Aspekte umfasst, so dass sich eine Wiederholung des Attributs erübrigt.<sup>604</sup> In diesem Fall würde die Regelung des Sprachgebrauchs dem Kriterium Kürze dienen.

Die ISA verwenden zum Teil Fachvokabular, das in der Praxis wenig genutzt wurde (**Kunstsprache**), z.B. *Those Charged with Governance*.<sup>605</sup> Mit der Überarbeitung des Prüfungsrisikomodells hat ein Paradigmenwechsel stattgefunden. Neu eingeführt wurde u.a. der Begriff „Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung“ (*Risk Assessment Procedures*), welche die Prüfungshandlungen zur Risikoerkennung einschließen.<sup>606</sup> Somit verwenden die ISA den Begriff Risikobeurteilung abweichend von dem im Schrifttum üblichen Gebrauch<sup>607</sup> als Oberbegriff. Die Leser der ISA würden hingegen für den Risikomanagementprozess des Abschlussprüfers die gleichen Phasen erwarten, welche die Betriebswirtschaftslehre für Unternehmen definiert. Für die begriffliche Zusammenfassung könnte höchstens sprechen, dass in der praktischen Anwendung eine genaue Abgrenzung zur Risikoidentifikation schwer möglich ist, weil bereits durch den Umstand, dass Risiken erfasst werden oder nicht, eine Bewertung zur Wesentlichkeit vorgenommen wird.<sup>608</sup> Der Lesbarkeit wenig zuträglich ist außerdem die Risikokategorie mit der relativ langen Bezeichnung „*Risks for Which Substantive Procedures Alone Do Not Provide Sufficient Appropriate Audit Evidence*“. Alternativ wäre eine Bezeichnung wie „Risiken aus Massentransaktionen“ einprägsamer, hätte aber den Nachteil, dass sie (nur) einen Hauptanwendungsfall beschreibt und nicht sämtliche Risiken für die Vollständigkeit von Finanzinformationen abdeckt.

Die ISA definieren zwei besondere Risikokategorien (vgl. Kapitel 3.3.3). Die Risikokategorie „*significant risks*“ („bedeutsame Risiken“) ist allerdings nicht überschneidungsfrei mit den „*Risks*“

<sup>602</sup> Vgl. Bundeskanzleramt Österreich (1990), S. 10 ff.

<sup>603</sup> Der Begriff „*fraud*“ allein kommt 585-mal vor, „*error*“ 123-mal.

<sup>604</sup> In ISA 450.4 (a) gibt es zwar eine Definition, in der darauf hingewiesen wird, dass falsche Darstellungen aus Irrtümern oder aus dolosen Handlungen resultieren können. Diese wird aber nicht im Sinne des obigen Vorschlags genutzt.

<sup>605</sup> In anderen Verlautbarungen als den ISA kürzt das IAASB den langatmigen Ausdruck mit „TCWG“ ab; vgl. IFAC (2011), S. 4.

<sup>606</sup> Die Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung umfassen nicht nur die bisherige Aufbauprüfung zum IKS, sondern zusätzlich die Informationsbeschaffung zur Entwicklung eines Verständnisses von dem zu prüfenden Unternehmen und dessen Umfeld.

<sup>607</sup> COSO I zum IKS definiert zwar noch: „*Risk assessment is the identification and analysis of relevant risks [...]*“ (COSO (1994), S. 33). Im Schrifttum – einschließlich COSO II – wird hingegen der Risikomanagementprozess grundsätzlich in die vier Phasen der Risikoidentifikation (*Risk Identification*), Risikobewertung (*Risk Assessment*), Risikosteuerung (*Risk Response*) und Risikokontrolle unterteilt. Vgl. Krystek, Ulrich/ Fiege, Stefanie (2013); Förchler, Dominik/ Scherf, Christian (2007), S. 211 f.

<sup>608</sup> Vgl. Förchler, Dominik/ Scherf, Christian (2007), S. 212.

for Which Substantive Procedures Alone Do Not Provide Sufficient Appropriate Audit Evidence“, zu denen bspw. Risiken der falschen Umsatzerlöserfassung zählen, die aber auch von besonderer Bedeutung sein können. Die ISA haben den Begriff „*significance*“ neben der Wesentlichkeit (*materiality*) eingeführt,<sup>609</sup> ohne ihn zu definieren.

Zum Teil verwenden die ISA Begriffe aus der Umgangssprache, die unpräzise erscheinen: z.B. „*what can go wrong at the assertion level*“ (ISA 315.26 (c)). In der deutschen ISA-Übersetzung wird dies mit „Fehlermöglichkeiten auf Aussageebene“ umschrieben.<sup>610</sup>

#### 4.3.3.1.3 Adressaten mit unterschiedlicher Vorbildung, Sprache und Kultur

##### 4.3.3.1.3.1 Kategorisierung nach Empfängerhorizont

Wie unter Kapitel 4.3.2.1.2 ausgeführt, haben Vorschriften oft verschiedene Adressatenkreise, die ggf. über anders ausgerichtetes und unterschiedlich tiefes bzw. spezialisiertes Wissen verfügen. Bei den ISA sind die primären Adressaten die **Berufsangehörigen**, die anhand der Standards Abschlussprüfungen durchführen.<sup>611</sup>

Als sekundäre Adressaten können aber Vertreter von **Aufsichtsstellen** angesehen werden, die im Rahmen der Qualitätskontrolle, von Inspektionen oder Berufsaufsichtsverfahren die ordnungsgemäße Anwendung der Standards beurteilen müssen. Darüber hinaus sind die Normen bei gerichtlichen Auseinandersetzungen für die Auslegung durch Richter und Rechtsanwälte relevant.<sup>612</sup>

Die ISA nicht (oder zumindest nicht vorrangig<sup>613</sup>) an die Allgemeinheit zu richten, sondern darauf auszurichten, dass sie das Verhalten der Berufsangehörigen steuern sollen, hat den Vorteil, dass unter Verwendung der Fachsprache die Standards knapper und eindeutiger formuliert werden könnten (siehe dazu Kapitel 4.3.2.1.2). Allerdings können die ISA zugleich dazu dienen, der Öffentlichkeit die Inhalte und Grenzen von Abschlussprüfungen näherzubringen (zur Schaffung von Transparenz vgl. Kapitel 2.2.2.1.3). In Frage kommen dabei v.a. die **Nutzer von Bestätigungsvermerken** (z.B. Investoren, Analysten, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen).<sup>614</sup>

Diese drei Adressatenkreise sind allerdings in sich nicht homogen; d.h. die Einteilung bietet lediglich ein grobes Raster.

##### 4.3.3.1.3.2 Sprache und kultureller Hintergrund der Adressaten

Darüber hinaus können sich bei einer EU-weiten Übernahme der ISA je nach Mitgliedstaat weitere Unterschiede ergeben. Denn die Interpretation der ISA-Texte wird erheblich vom nationalen und kulturellen Hintergrund der Anwender geprägt. Dieser Umstand muss bei der Abfas-

<sup>609</sup> Zu Zweifelsfragen bzgl. der Verwendung (Entstehungsgeschichte) vgl. z.B. *IFAC (2006b)*, S. 4.

<sup>610</sup> ISA 315.26 (c) in der Übersetzung gem. *IDW [Hrsg.] (2011)*, S. 323.

<sup>611</sup> Das sieht die EU-Kommission auch so; vgl. *EU-Kommission (2009d)*, S. 3 (Nr. 1).

<sup>612</sup> Vgl. auch *Tiedje, Jürgen (2006)*, S. 597.

<sup>613</sup> Sofern die ISA dazu beitragen sollen, die Erwartungslücke zu reduzieren, könnte die Öffentlichkeit indirekt als (tertiäre) Adressaten angesehen werden.

<sup>614</sup> Vgl. Kreis der Stakeholder laut *EU-Kommission (2009d)*, S. 3.

sung solcher an einen multikulturellen und mehrsprachigen Anwenderkreis gerichteten Normen berücksichtigt werden.<sup>615</sup> Krommes nennt **Mentalitätsunterschiede und Sprachbarrieren** als Störfaktor bei der Übersetzung. Eine Sprache ist komplex: So haben Begriffe im Regelfall tiefe Wurzeln, jede Sprache arbeitet mit begrifflichen Hierarchien; jeder Sprachschatz ist ein Unikat, d.h. bestimmte Begriffe und Redewendungen lassen sich nicht übersetzen; Sprachen haben unterschiedliche Deckungskapazitäten, d.h. es gibt Unterschiede in der Ausdruckskraft und Präzision.<sup>616</sup> Z.B. unterscheiden die ISA zwischen den Begrifflichkeiten „*relevant*“ und „*significant*“. Auch wenn diese Begriffe fachterminologisch abgegrenzt sind, ist dies nicht notwendigerweise im Sprachgebrauch der sekundären oder tertiären Adressaten der Fall. Während im allgemeinen Sprachgebrauch bei „*relevant*“ – das im Zusammenhang mit Prüfungsnachweisen verwendet wird – im Englischen noch stärker der Aspekt ‚beweiskräftig‘ mitschwingt,<sup>617</sup> werden die Begriffe ‚relevant‘, ‚signifikant‘, ‚bedeutend‘ und ‚bedeutsam‘ im Deutschen heutzutage als Synonyme verstanden.<sup>618</sup>

Anhand einiger Beispiele zeigt Krommes die Unzulänglichkeiten der Übertragung von Begriffen ins Deutsche und inwiefern Nuancen, die beim englischen Original mitschwingen, bei einer Übersetzung verloren gehen können (z.B. bei „*substantive procedures*“/ aussagebezogene Prüfungshandlungen, „*assertions*“/ Abschluss-Aussagen, „*business understanding*“/ Kenntnis bzw. Verständnis der Geschäftstätigkeit).<sup>619</sup> Häufig hängt dies m.E. mit dem eher statischen, zustandsbeschreibenden bzw. endproduktorientierten Charakter der deutschen Sprache im Gegensatz zum eher dynamischen, prozessorientierten Charakter der englischen Sprache zusammen. Ferner sieht Krommes eine hierarchische Beziehung zwischen den Begriffen „Skepsis“ und „kritische Grundhaltung“ und ist der Auffassung, dass mit letzterem der Grundgedanke des „*professional scepticism*“ (siehe Kapitel 3.3.4.1) in den ISA nicht genügend zum Ausdruck kommt.<sup>620</sup>

Im Übrigen nutzen die heutigen ISA den Begriff „*Risks of Material Misstatement*“ im Gegensatz zum früheren „*Misstatement Risk*“. Der neue Begriff mag genauer sein, wirkt dafür aber auch umständlicher, was sich in den Übersetzungen noch verstärkt (im Deutschen „Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“ als Ersatz für „Fehlerrisiken“). Alternativ hätte man den alten Begriff beibehalten und durch eine Legaldefinition klären können, dass der Fehlerbegriff sich nur auf *wesentliche* falsche Darstellungen bezieht. Dadurch könnten sich die ISA-Ausführungen knapper und folglich verständlicher gestalten lassen.

<sup>615</sup> Dies heben auch *EU* (1998), Nr. 5, und *EU* (2008), S. 17, hervor.

<sup>616</sup> Vgl. Krommes, Werner (2008), S. 714 ff.

<sup>617</sup> Laut Merriam-Webster: Definition von *relevant* = „*having significant and demonstrable [“apparent, evident”] bearing on the matter at hand*“ bzw. „*affording evidence tending to prove or disprove the matter at issue or under discussion*“, Merriam-Webster (2011a), Definition von *significant* = „*having meaning*“, „*having or likely to have influence or effect*“, Merriam-Webster (2011b).

<sup>618</sup> Vgl. Duden (2011); auf derselben Internetseite unter „Herkunft“ Verweis auf die ältere Bedeutung des Begriffs „relevant“ i.S.v. „schlüssig, richtig, wohl nach mittellateinisch *relevantes* (*articuli*)= berechnete, beweiskräftige (Argumente im Rechtsstreit)“, „Partizip von *relevare* = in die Höhe heben (Relief), nach dem Bild der Waagschalen“.

<sup>619</sup> Vgl. Krommes, Werner (2008), S. 718, 714 und 716.

<sup>620</sup> Vgl. Krommes, Werner (2008), S. 714 und 717 f.

Eine verständliche Sprache ist eine wichtige Voraussetzung für die **Übersetzung der ISA in alle EU-Amtssprachen**. Die Verständlichkeit der ISA wird je nach kulturellem Hintergrund der Adressaten unterschiedlich beurteilt werden. Aber je einfacher der Schreibstil, umso leichter lässt sich auch eine adäquate Übersetzung entwickeln. Insofern stellen stark verschachtelte Textziffern (vgl. Kapitel 4.3.3.1.1.2) besondere Herausforderungen an die Übersetzungen in alle EU-Amtssprachen.

Außerdem verwenden die ISA zur sprachlichen Gleichbehandlung von Mann und Frau den geschlechtsneutralen Ausdruck „*auditor*“ anstelle von Personalpronomina. Dadurch kommt in vielen Sätzen der Begriff *auditor*<sup>621</sup> mehrmals vor. Beispielsweise in ISA 240, der den Begriff *auditor* insgesamt 221-mal verwendet, wird er in manchen Textziffern im Abschnitt *Requirements* bis zu 7-mal genannt (wie ISA 240.38).<sup>622</sup> Beispielsweise enthält ISA 240.13 in zwei Sätzen den *auditor* 5-mal:

„Unless the **auditor** has reason to believe the contrary, the **auditor** may accept records and documents as genuine. If conditions identified during the audit cause the **auditor** to believe that a document may not be authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the **auditor**, the **auditor** shall investigate further.“<sup>623</sup>

Bei den amtlichen EU-Übersetzungen können je nach Amtssprache die Formulierungen möglicherweise weiter an Einfachheit einbüßen. Beispielsweise bei Verwendung des längeren Begriffs Abschlussprüfer in der deutschen Übersetzung wird der Text für den Leser noch gewöhnungsbedürftiger. Dies hat bspw. dazu geführt, dass die EU-Kommission selbst angeregt hat, in der deutschen Übersetzung die häufige Nennung zu umgehen: Dies erfolgt z.B. durch Passivkonstruktionen<sup>624</sup> oder Personalpronomina<sup>625, 626</sup>.

Der kulturelle Hintergrund der Adressaten spielt besonders bei der Einordnung des ISA 250 eine Rolle. Denn der Anwendungsbereich ergibt sich nicht eindeutig aus dem Titel „*Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*“. In Abhängigkeit der nationalen Rechtskultur (*case law/ common law*<sup>627</sup> vs. *civil law/ code law countries*) muss die **Bedeutung von ISA 250** klargestellt werden. Dies erfolgt bspw. in der deutschen ISA-Übersetzung durch eine freie Übersetzung des Titels und einer Anmerkung des Übersetzers.<sup>628</sup> ISA 250 grenzt die Pflichten des Abschlussprüfers ab, inwieweit er die Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss berücksichtigen muss. Allerdings umfasst dies nicht sämtliche Rechtsvorschriften. Denn die ISA sind vor dem Hintergrund von standardbasierten Regelwerken der Rechnungslegung formuliert. Sofern ein Regelwerk auf gesetzlicher Grund-

<sup>621</sup> Im IFAC Handbook 2010, Teil I, kommt der Begriff „*auditor*“ 5.220-mal vor.

<sup>622</sup> Im Application Material aber auch öfter, z.B. 9-mal ISA 240.A39.

<sup>623</sup> ISA 240.13 [Hervorhebungen durch Fettdruck durch die Verfasserin dieser Arbeit].

<sup>624</sup> ISA 240.13 in *IDW [Hrsg.] (2011)*, S. 171.

<sup>625</sup> Z.B. „er“ (wie in ISA 240.32) oder „sein“ (wie in ISA 240.12) in *IDW [Hrsg.] (2011)*, S. 175 und 169.

<sup>626</sup> ISA 240 in der deutschen Übersetzung (*IDW [Hrsg.] (2011)*) enthält den Begriff Abschlussprüfer 195-mal im Vergleich zum englischen Original, das den *auditor* 221-mal nennt.

<sup>627</sup> Länder mit nicht gesetzlich festgelegten Rechnungslegungsstandards.

<sup>628</sup> Vgl. *IDW [Hrsg.] (2011)*, S. 227 (Titel „Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss bei einer Abschlussprüfung“) und S. 229 (ISA 250.1) zzgl. Fußnote.

lage beruht, gehören die entsprechenden Vorschriften (z.B. in Deutschland die Regelungen des Dritten Buches des HGB) nach der Systematik der ISA zum maßgebenden *Financial Reporting Framework*,<sup>629</sup> das ISA 200.13 (a) und ISA 200.A5 definieren, und gerade nicht zu den (sonstigen) Rechtsvorschriften i.S.d. ISA 250. Damit wären bspw. bei der Prüfung handelsrechtlicher Jahresabschlüsse Verstöße gegen die Rechnungslegungsvorschriften des HGB nicht Gegenstand von ISA 250, sondern von allen anderen ISA abgedeckt, bei dolosen Handlungen insbesondere von ISA 240. Als Gegenstand von ISA 250 verbleiben somit nur solche gesetzlichen Vorschriften, die die ISA nicht zu den einschlägigen Rechnungslegungsregeln zählen, aus denen sich aber erfahrungsgemäß Auswirkungen auf den Abschluss ergeben. Auswirkungen können sich bei sonstigen Rechtsvorschriften (z.B. Arbeitsrecht, Wettbewerbsrecht oder Umweltschutzbestimmungen) indirekt ergeben, indem Verstöße dagegen (*Non-Compliance*) ggf. mit Bußgeldern, Rechtsstreitigkeiten oder anderen Konsequenzen für den Abschlussaufsteller verbunden sind. Von ISA 250 werden auch Vorschriften erfasst, die sich unmittelbar auf die Festlegung von Beträgen im Abschluss auswirken (bspw. im Steuerrecht oder Sozialversicherungsrecht).<sup>630</sup>

#### 4.3.3.2 Eindeutigkeit

Das Ziel der Verwendung von eindeutiger **Terminologie im Hinblick auf *shall* bzw. *may*** und der damit einhergehenden Eliminierung der Präsensformen hat das IAASB durchgehend umgesetzt. So bestehen formal klare Anforderungen.

Übrigens sei darauf hingewiesen, dass die Vermeidung von Präsensformen aus deutscher Sicht durchaus untypisch ist: EU-Rechtstexte in der deutschen Sprachfassung werden grundsätzlich im Indikativ Präsens – als „Anweisungsform“ – abgefasst und zwar auch dann, wenn im Englischen *shall* oder *must* steht.<sup>631</sup>

Es ist unstrittig, dass die ISA aufgrund der o.g. Änderungen das Kriterium Eindeutigkeit erfüllen. Hingegen stellt sich die Frage, ob das IAASB im Bestreben nach eindeutigen und durchsetzbaren Standards nicht darüber hinaus in der sprachlichen Ausgestaltung übertrieben hat. Wie in Kapitel 4.3.2.1.2 erläutert, besteht ein **Zielkonflikt** zwischen den Kriterien Eindeutigkeit und Verständlichkeit. Laut *Hill* kann „das Bemühen um Präzision [...] auch in Unverständlichkeit oder gar Unverständnis umschlagen, wenn die Präzision zur Perfektion übertrieben wird“.<sup>632</sup> Dass auch die ISA davon betroffen sein können, lässt sich am Beispiel der speziellen Dokumentationsanforderungen des ISA 315 illustrieren.

Gemäß ISA 315.32 hat der Abschlussprüfer im Zusammenhang mit der Risikobeurteilung in die Prüfungsdokumentation aufzunehmen

- (a) die Besprechung im Prüfungsteam (wie nach ISA 315.10 erforderlich) sowie die daraus resultierenden bedeutsamen Entscheidungen,

<sup>629</sup> Vgl. *IDW [Hrsg.] (2011)*, S. 229, Anmerkung des Übersetzers in der Fußnote \* zu ISA 250.1.

<sup>630</sup> Vgl. ISA 250, Tz. 2, 6 und 10.

<sup>631</sup> Vgl. *EU-Rat (2010)*, S. 191, Anhang IV, Abschnitt G, Nr. 1.

<sup>632</sup> *Hill, Hermann (1982)*, S. 122.

- (b) besonders wichtige Elemente („key elements“) des gewonnenen Verständnisses für jeden der in ISA 315.11 angegebenen Aspekte der Einheit und ihres Umfeldes und jede der in ISA 315.14-24 angegebenen Komponenten des IKS, die Informationsquellen, aus denen das Verständnis gewonnen wurde, sowie die durchgeführten Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung,
- (c) die identifizierten und beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschluss- und Aussageebene (wie nach ISA 315.25 erforderlich) sowie
- (d) die identifizierten Risiken und damit verbundenen Kontrollen, von denen der Abschlussprüfer als Ergebnis der Anforderungen in ISA.27-30 ein Verständnis gewonnen hat.

Aufgrund der zahlreichen Verweise ist die Textziffer nur sehr schwer verständlich. Der Abschnitt *Requirements* des ISA 315 hat insgesamt 28 Textziffern; in dem o.g. Beispiel wird auf 18 der übrigen 27 Textziffern (67%!) verwiesen. Darüber hinaus erschließt sich die Unterscheidung zwischen „Elementen“, „Aspekten“ und „Komponenten“ in (b) nur nach eingehender Befassung mit den Textstellen.

Diese Anforderung kann als Beispiel dafür identifiziert werden, wie im Bestreben nach Eindeutigkeit die anderen Ziele des *Clarity*-Projekts zu stark vernachlässigt worden sind. M.E. besteht hier ein **Missverhältnis zwischen sprachlicher und inhaltlicher Komplexität** (siehe Kapitel 4.3.2.1.2). Beispielsweise sagt ISA 315.32 (d) nichts anderes aus, als dass – wie bei einem risikoorientierten Prüfungsansatz zu erwarten – die zwei besonderen Risikokategorien<sup>633</sup> gesondert zu dokumentiert sind.

Die ISA verwenden häufig Schachtelsätze über mehrere Zeilen (Extrembeispiele: ISA 210.6 über 22 Zeilen und vier Gliederungsebenen, ISA 210.19 über 16 Zeilen und drei Gliederungsebenen, ISA 240.32 über 35 Zeilen<sup>634</sup> und drei Gliederungsebenen; vgl. auch Kapitel 4.3.3.1.1). Dies mag zwar dazu dienen, in Aufzählungen verwendete „und“ bzw. „oder“ besser zu erkennen und so eindeutig ableiten zu können, ob es sich um in jedem Fall verpflichtende oder alternative Anforderungen handelt. Allerdings kann es die Verständlichkeit des gesamten Textes erheblich erschweren. Warum sich dennoch solche Beispiele finden lassen, lässt sich damit erklären, dass die Beurteilung, ob ein Text verständlich ist, subjektiv unterschiedlich sein kann. Dies kommt z.B. in einer Stellungnahme zum IAASB Consultation Paper on Improving Clarity of ISAs zum Ausdruck, in der IOSCO am 10.01.2005 den aktuellen Schreibstil befürwortet und ausführlichere Erläuterungen in den Prüfungsstandards als positiv bewertet, weil sie die Verständlichkeit der ISA verbessern würden.<sup>635</sup>

#### 4.3.3.3 Notwendigkeit

Bei der Beurteilung nach dem Kriterium Notwendigkeit werden drei Aspekte unterschieden: (1) welche Regelungen inhaltlich entbehrlich sind, (2) welche ISA als separate Standards entbehrlich sind, weil ihre Inhalte sich in andere Standards integrieren lassen (d.h. die Frage der Not-

<sup>633</sup> „Bedeutsame Risiken“ sowie „Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein zur Gewinnung hinreichender Sicherheit nicht ausreichen“ (siehe Kapitel 3.3.3 in dieser Arbeit).

<sup>634</sup> Dies bezieht sich jeweils auf die Formatierung im IFAC Handbook 2010.

<sup>635</sup> Vgl. *IOSCO (2005)*, S. 2, 9 ff.

wendigkeit nicht inhaltlicher Art, sondern formeller Art) und (3) welche Regelungen im ISA-Regelwerk fehlen, aber erforderlich erscheinen (Ergänzungsbedarf aufgrund von Regelungslücken).

#### 4.3.3.3.1 Inhaltlich entbehrliche Regelungen

Die Notwendigkeit von Regelungen war nicht Kriterium bei der Überarbeitung im *Clarity*-Projekt, weil dies – zumindest zunächst – als rein formale Überarbeitung (*Redrafting*) angedacht war.

Die Frage nach der Notwendigkeit von bestimmten ISA-Regelungen stellt sich aber m.E. an zahlreichen Stellen. Ein Beispiel ist die **fehlende Bereinigung von älteren Textbausteinen**: Im Laufe der Zeit hat sich die Art und Weise, wie die ISA verfasst werden, verändert. Jedoch sind im *Clarity*-Projekt nicht alle ISA diesbezüglich angepasst worden. So behandelt z.B. ISA 501 besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten: Neben der Vorratsinventur und der Vorgehensweise bei Rechtsstreitigkeiten spricht dieser ISA mit Segmentinformationen ein völlig anderes Thema an. Es stellt sich die Frage, warum sich ISA 501 aus der Vielfalt der Rechnungslegungsthemen gerade die Segmentinformationen herausgreift und in einer einzigen Textziffer behandelt (ISA 501.13). Die Ausführungen sind so allgemein zur risikoorientierten Vorgehensweise, dass die Textziffer in Bezug auf Segmentinformationen keine zusätzlichen Erkenntnisse für den Anwender mit sich bringt. Dies lässt sich vermutlich damit erklären, dass (historisch bedingt) einmal festgelegte Anforderungen aus politischen Gründen nur schwer wieder abgeschafft werden können. Dennoch können solche (fachlich nicht nachvollziehbaren) Unterschiede unnötige Fragen aufwerfen und die innere Harmonie des Gesamtregelwerks beeinträchtigen.

Ein weiteres Beispiel ist das **Vorhandensein von Redundanzen**: Es gibt m.E. in den ISA zahlreiche Textziffern, die sich inhaltlich nicht unterscheiden oder von anderen umfasst werden.<sup>636</sup> Behandelt ein ISA bspw. allgemein gültige Grundsätze zu Prüfungshemmnissen oder zu Einwendungen, die ausführlich in ISA 705 geregelt sind, erübrigt sich eine reine Wiederholung an anderen Stellen (z.B. ISA 510.10 f. in Bezug auf Eröffnungsbilanzwerte). Sofern nicht etwaiger Besonderheiten der ausgewählten Posten Rechnung getragen wird, wirken übereinstimmende Regelungsinhalte an verschiedenen Stellen redundant und blähen die Standards auf. Außerdem können inhaltliche Redundanzen bei leicht unterschiedlichem Wortlaut einer gesetzlichen Regelung abträglich sein, weil sie die Gefahr von inkonsistenter Auslegung bergen.

Die Frage nach der Notwendigkeit stellt sich auch bei der **Nutzung von Einleitungssätzen mit Floskelcharakter**: Die ISA verwenden einleitende Passagen, die auf nachfolgende Anforder-

<sup>636</sup> Beispiele für Redundanzen: ISA 240.25 (umfasst von ISA 315.25), ISA 240.28 (umfasst von ISA 330.5), ISA 240.30 (umfasst von ISA 330.6), ISA 250.20 (umfasst von ISA 250.13 i.V.m. ISA 200.17), ISA 250.25 (umfasst von ISA 705.7-8), ISA 265.7 f. (umfasst von ISA 265.9), ISA 330.27 (umfasst von ISA 500.6, ISA 705.7 (b) und ISA 705.9, indirekt auch von ISA 200.11 und ISA 200.12), ISA 402.10 (umfasst von ISA 315.12 und 315.13), ISA 402.20 (umfasst von ISA 705.6 (b)), ISA 501.11 (umfasst von ISA 501.10 i.V.m. ISA 705.7 (b) bzw. ISA 705.9), ISA 505.9 (umfasst von ISA 260.16 (b) und ISA 705.7 (b) bzw. ISA 705.9), ISA 505.10 (umfasst von ISA 500.6 f.), ISA 510.7 (umfasst von ISA 500.6 und ISA 450.8 und 12), ISA 510.10 (umfasst von ISA 705.6 (b) i.V.m. ISA 705.7 (b) bzw. ISA 705.9), ISA 510.11 (umfasst von ISA 705.6 (a) i.V.m. ISA 705.7 (a) bzw. ISA 705.8), 550.12 (umfasst von ISA 315.10 und ISA 240.15), ISA 600.13 (umfasst von ISA 210.7 sowie ISA 210.17), ISA 600.14 (umfasst von ISA 210.6 sowie ISA 210.9), ISA 600.15 (umfasst von ISA 300.7 und ISA 300.9).

rungen verweisen. Diese separaten Textziffern stellen trotz der Verwendung von „*shall*“ keine eigenständigen Anforderungen dar (Beispiele: ISA 240.16, ISA 550.11, ISA 550.20). Sie stellen lediglich einen zeitlichen Bezug her zwischen diesen expliziten Anforderungen des ISA und den Phasen in ISA 315 bzw. ISA 330.

Zu nennen ist ferner die **Ausformulierung von implizit enthaltenen Anforderungen**: Die ISA listen zum Teil Anforderungen separat auf, obwohl sich diese implizit aus anderen Anforderungen ergeben oder Voraussetzung dafür sind. Beispiel: ISA 320 enthält formal fünf *Requirements*. ISA 320.14 verlangt, die Wesentlichkeitsgrenze(n), die entsprechende Toleranzwesentlichkeit (*performance materiality*) sowie deren Anpassung im Verlauf der Abschlussprüfung zu dokumentieren. Somit setzt die Dokumentationspflicht implizit voraus, dass der Abschlussprüfer diese Schritte vorher durchgeführt hat. Dennoch verlangen die vier vorhergehenden Textziffern ausdrücklich die Vornahme dieser Schritte. An der Prüfungsdurchführung würde sich nichts ändern, wenn ISA 320, Tz. 10-13 nicht zusätzlich als *Requirements* definiert wären. Somit ergeben sich hier grundsätzlich Kürzungsmöglichkeiten; es sei denn, es wird die Auffassung vertreten, dass die prozessorientierte Darstellung und damit die in den ISA vorgenommene Trennung von Prüfungsschritten und Dokumentationspflichten hilfreich für die Adressaten ist.

Es lassen sich auch Beispiele finden, in denen die ISA innerhalb der Prüfungsschritte implizit enthaltene Aspekte separat als Anforderungen setzen. Z.B. verlangt ISA 450.12 vom Abschlussprüfer, sich mit dem Aufsichtsorgan über nicht korrigierte Fehler und ihre Auswirkungen auf den Abschluss auszutauschen. ISA 450.13 verlangt, dass sich der Abschlussprüfer mit dem Aufsichtsorgan außerdem über die Auswirkungen austauschen muss, die Fehler aus vorhergehenden Berichtszeiträumen haben. Die Formulierung suggeriert, dass es sich bei ISA 450.13 um eine separate Anforderung handelt. Tatsächlich wird sie aber bereits von ISA 450.12 umfasst, weil Vorjahresfehler, die noch bestehen und sich auf den aktuellen Abschluss auswirken, bereits danach kommuniziert werden müssten. ISA 450.13 kann folglich – obwohl die Textziffer formal als *Requirement* erscheint – lediglich klarstellenden Charakter haben.

Wenn sich Anforderungen **direkt aus Zielen, Grundsätzen oder anderen Anforderungen ableiten lassen**, kann beim Adressaten der Eindruck entstehen, dass die ISA **Offensichtliches** konstatieren. Was als offensichtlich oder selbstverständlich anzusehen ist, wird sich je nach Empfängerhorizont unterscheiden. Unterstellt man allerdings – wie ISA 230.8 für die Dokumentationspflichten – einen „erfahrenen Prüfer“, ist die Notwendigkeit einiger ISA-Regelungen zu hinterfragen. Anhand der folgenden Beispiele soll illustriert werden, wie die ISA für einen erfahrenen Prüfer möglicherweise „Offensichtliches“ regeln:

- ISA 500.10 verlangt: „Bei der Gestaltung von Funktions- und Einzelfallprüfungen muss der Abschlussprüfer Verfahren zur Auswahl von zu prüfenden Elementen festlegen, die wirksam sind, um den Zweck der Prüfungshandlung zu erreichen.“<sup>637</sup> Es bedarf m.E. keiner expliziten Anforderung, dass der Abschlussprüfer nur zweckmäßige Stichprobenverfahren anwendet. Auch ohne ausdrückliche Nennung entsprächen unzweckmäßige Verfahren nicht einer gewissenhaften Berufsausübung. Deshalb muss der Prüfer natürlich bei der Gestaltung von Prüfungshandlungen deren Wirksamkeit im Auge haben.

<sup>637</sup> ISA 500.10 in der Übersetzung gem. IDW [Hrsg.] (2011), S. 479.



- Der Prüfer hat nach ISA 570.14 bei seiner Beurteilung alle ihm bekannten Informationen zu berücksichtigen. Dass er nicht z.B. die inkonsistenten Informationen ignoriert, würde man auch ohne explizite Nennung erwarten können. Dies ergibt sich überdies bereits aus dem (internationalen<sup>638</sup>) Berufsgrundsatz der Objektivität.
- Nach ISA 505.8 muss der Abschlussprüfer bei Weigerung des Managements, ihm die Versendung einer Bestätigungsanfrage zu gestatten, den Gründen nachgehen, die Auswirkungen für seine Prüfung beurteilen und alternative Prüfungshandlungen durchführen. Hier handelt es sich um bei einem Prüfungshemmnis übliche Überlegungen des Abschlussprüfers. Deshalb kann die Tz. entfallen bzw. hat allenfalls den Charakter von *Guidance*.
- ISA 530.15 verlangt vom Abschlussprüfer die Beurteilung der Stichprobenergebnisse. Die gesamte Tätigkeit des Abschlussprüfers ist darauf ausgerichtet, Prüfungsnachweise zu beurteilen; ansonsten ließen sich die übergreifen Zielsetzungen des ISA 200.11 und insbesondere ISA 200.17 und ISA 500.6 nicht erreichen. Deshalb erscheinen zusätzliche Anforderungen in weiteren ISA entbehrlich.
- ISA 320.12 verlangt die Anpassung der Wesentlichkeitsgrenze(n) im Verlauf der Abschlussprüfung, wenn Informationen bekannt werden, die dazu geführt hätten, dass der Abschlussprüfer ursprünglich andere Beträge festgelegt hätte. Die Pflicht zur Anpassung bei Änderung der Umstände im Verlauf der Abschlussprüfung ist eine logische Folge aus jeder Anforderung und müsste deshalb nicht immer wieder separat gefordert werden.

Diese Beispiele sind charakteristisch dafür, wie die ISA Regelungsbedarf auslegen. Dass der Abschlussprüfer Fehlerfeststellungen oder neue inkonsistente Informationen zu würdigen hat und daraus Rückschlüsse auf die Richtigkeit seiner bisherigen Risikoeinschätzung sowie die Angemessenheit seines Prüfungsvorgehens ziehen muss, erscheint hingegen selbstverständlich. Solche Textziffern<sup>639</sup> blähen die ISA-Anforderungen auf. In solchen Fällen können m.E. unter den *Requirements* ausgewiesenen Textziffern in die Anwendungshinweise verschoben werden<sup>640</sup> oder zumeist sogar entfallen.

Explizite Anforderungen können sich z.T. damit erklären lassen, dass Regulatoren bzw. Aufsichtsinstanzen in der Praxis beanstandet haben, dass Prüfer genau diese indirekten bzw. ableitbaren Anforderungen nicht erfüllt haben und den ISA deshalb die Funktion zukommt, Prüferverhalten zu ändern und Aufsichtsinstanzen eine bessere Grundlage für die Durchsetzung zu bieten.

Nach der **ökonomischen Theorie der Interessengruppen** richtet sich das Regulierungsangebot nach der Nachfrage der Stakeholder, die jeweils ihren eigenen Nutzen maximieren.<sup>641</sup> Betrachtet man das IAASB als Anbieter der Prüfungsstandards, wird es bemüht sein, den Bedürf-

---

<sup>638</sup> Der IESBA Code of Ethics zählt die Objektivität zu den fundamentalen Grundsätzen; vgl. ISA 200.A15. Die Objektivität ist auch gemäß der Empfehlung der Kommission 2002/590/EG zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU ein Grundprinzip; vgl. *EU-Kommission* (2002), Nr. A.1.

<sup>639</sup> Weitere Beispiele: ISA 240.14, 240.36, 250.21, 300.10, 315.31, 320.13, 330.23, 330.25, 450.10 (m.E. ohnehin abgedeckt durch 320.12), 500.11, 505.11, 505.14, 510.9, 520.7, 530.12, 550.19, 560.8.

<sup>640</sup> Gegenbeispiel: Zur *Going-Concern*-Prämisse ist diese Überlegung bereits im *Application Material* platziert, vgl. ISA 570.A6.

<sup>641</sup> Vgl. *Humphrey, Christopher/ Moizer, Peter* (2008), S. 267 f. m.w.N.

nissen der Beteiligten (vgl. Kapitel 4.2) nachzukommen – insbesondere wenn es sich inhaltlich nicht um zusätzliche Anforderungen handelt, sondern um bereits ableitbare und damit implizit im Regelwerk enthaltene.

Dies lässt sich an folgendem Beispiel aufzeigen, das die *clarified* ISA als *Requirement* enthalten:

„Beabsichtigt der Abschlussprüfer, Informationen zu verwenden, die er aus bisherigen Erfahrungen mit der Einheit und aus Prüfungshandlungen früherer Abschlussprüfungen erlangt hat, muss er feststellen, ob sich seit der vorherigen Prüfung Veränderungen ergeben haben, die sich auf die Relevanz der Informationen für die laufende Abschlussprüfung auswirken könnten.“ (ISA 315.9)<sup>642</sup>

Eine solche Anforderung lässt sich m.E. bereits aus der allgemeinen Anforderung ableiten, dass Prüfungsnachweise geeignet sein müssen. Die Textziffer behandelt beispielhaft eine bestimmte Art der Informationsquelle (Informationen aus vorherigen Prüfungen), mit der sich der Prüfer naturgemäß kritisch auseinandersetzen und beurteilen muss, ob die Informationen (noch) relevant und verlässlich sind. Wenn man solche Ausführungen überhaupt für erforderlich hält, stellen sie inhaltlich keine zusätzlichen Anforderungen dar, sondern haben höchstens den Charakter von Anwendungshinweisen. Dass eine solche Einschätzung seitens der Regulatoren nicht notwendigerweise geteilt wird, zeigt eine Stellungnahme von IOSCO, in der sich IOSCO bezogen auf genau diese Regelung für eine explizites *Requirement* ausspricht.<sup>643</sup>

Was selbstverständlich oder nicht notwendig erscheint, kann auch je nach Rechtsraum unterschiedlich beurteilt werden. Das IAASB hat es für erforderlich gehalten, mit ISA 330.30 explizit eine (isolierte) Anforderung aufzunehmen, wonach die Dokumentation des Abschlussprüfers darlegen muss, dass der Abschluss mit den zugrunde liegenden Rechnungslegungsunterlagen übereinstimmt oder mit diesen abstimmbare ist. In einem Rechtsraum, in dem traditionell die Buchführung eine hohe Bedeutung hat und entsprechend gesetzlich verankert ist (wie dem deutschen Handelsgesetzbuch, das ausdrücklich Buchführungspflichten und die Berücksichtigung ihrer Erfüllung im Rahmen der Jahresabschlussprüfung vorsieht), erscheint eine solche Anforderung (die inhaltlich sachgerecht ist) in den ISA überflüssig. Da die ISA als internationale Standards für eine Vielzahl von Rechtsräumen verfasst sind, werden nicht alle Regelungen überall die gleiche Bedeutung haben.

#### 4.3.3.3.2 Verzicht auf eigenständige ISA

Betrachtet man die Übersicht der ISA (siehe Kapitel 3.3.1), stellt sich angesichts der Systematik die Frage nach der Notwendigkeit mancher ISA als separate Standards. Während sich das vorherige Kapitel mit sachlichem Bereinigungsbedarf auseinandersetzt, geht es im Folgenden nicht um die Streichung von Regelungen an sich, sondern um die Frage, ob nicht ISA zusammengefasst werden sollten.

Unstrittig ist, dass eine gewissenhafte Prüfungsdurchführung planvolles Vorgehen im Sinne der Zielsetzung der Prüfung erfordert. Sie ist laufend den während der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen anzupassen. Gemäß ISA 300.A2 ist die Planung keine separate bzw. vorgelagerte

<sup>642</sup> ISA 315.9 in der Übersetzung gem. IDW [Hrsg.] (2011), S. 319.

<sup>643</sup> Vgl. IOSCO (2005), S. 4 (zu ISA 315.13 des ED, was inhaltlich ISA 315.9 (*clarified*) entspricht).

Prüfungsphase, sondern ein fortwährender und iterativer Prozess, der häufig kurz nach der Beendigung der vorherigen Prüfung beginnt und bis zur Beendigung der laufenden Abschlussprüfung andauert. Insofern ist in Frage zu stellen, warum das IAASB überhaupt einen separaten ISA zur **Prüfungsplanung** fortführt, anstatt die Überlegungen in den Prüfungsprozess gemäß ISA 315 und ISA 330 zu integrieren. Immerhin wurde bei der Überarbeitung der *Audit Risk Standards* auch ISA 310 „*Knowledge of the Business*“ abgeschafft und inhaltlich in ISA 315 integriert.

Darüber hinaus könnte in Betracht kommen, ISA 520 zu analytischen Prüfungshandlungen in ISA 330 zu integrieren oder verschiedene ISA zu **Prüfungsnachweisen** (wie ISA 500, 501 und 505) zusammenzufassen. Eine Zusammenfassung würde allerdings den Anforderungsumfang nicht verändern, sondern die verbleibenden Standards trotz Eliminierung vorhandener Redundanzen nur verlängern. Insofern ist abzuwägen, ob dies nicht dem Kriterium Übersichtlichkeit zuwiderläuft.

Es stellt sich die Frage, ob die **Berichterstattung über IKS-Mängel** zwingend in einem separaten ISA erfolgen muss. Zusätzlich zu den Kommunikationspflichten des ISA 260 legt ISA 265 besondere Anforderungen für die Mitteilung über bedeutsame Mängel<sup>644</sup> im internen Kontrollsystem fest, die der Prüfer im Rahmen der Abschlussprüfung entdeckt hat. Als Adressat ist bei ISA 265, zusätzlich zum Aufsichtsorgan, auch das Management vorgesehen (ISA 265.10). Das IAASB hat es als notwendig erachtet, aufgrund der Bedeutung des Themas und zur Abgrenzung von SOX die Berichterstattung über IKS-Mängel in einem separaten ISA zu regeln. Dieser ISA erlegt dem Abschlussprüfer aber keine zusätzlichen, über ISA 315 und ISA 330 hinausgehenden Pflichten darüber auf, ein Verständnis vom IKS zu gewinnen und Funktionsprüfungen zu planen und durchzuführen (ISA 265.1).

Wenngleich sich aus fachlicher Sicht die Notwendigkeit eines separaten ISA 265 nicht ergibt, lässt sich die Separierung auch aus EU-politischer Sicht begründen: Die EU bezweckte mit der Abschlussprüferrichtlinie 2006 u.a., durch Vorgaben zur Bestellung und (nur beschränkt möglich) Abberufung die Abschlussprüfer vor unangemessenem Druck seitens der Manager der zu prüfenden Unternehmen zu schützen.<sup>645</sup> Für Unternehmen von öffentlichem Interesse bestimmt die Abschlussprüferrichtlinie 2006 außerdem Zusammensetzung und Aufgaben des Prüfungsausschusses (*Audit Committee*). Zu diesen Aufgaben gehören u.a. die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des IKS/ internen Revisionssystems/ Risikomanagementsystems sowie der Abschlussprüfung. Die EU-Richtlinie aus 2006 hebt die **Unterstützungsfunktion des Abschlussprüfers für das Aufsichtsorgan** hervor, indem sie in Art. 41 Abs. 4 explizit Berichterstattungspflichten regelt: Danach hat der Abschlussprüfer dem Prüfungsausschuss seine wichtigsten Erkenntnisse („*key matters arising from the statutory audit*“) zu kommunizieren, insbesondere über wesentliche Schwächen des rechnungslegungsbezo-

---

<sup>644</sup> Vgl. ISA 260.3 und ISA 265.5. Nach ISA 265.6 (b) ist ein „bedeutsamer Mangel im IKS“ ein Mangel oder eine Kombination von Mängeln im IKS, die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers bedeutsam genug ist, um die Aufmerksamkeit der für die Überwachung Verantwortlichen zu verdienen.

<sup>645</sup> Vgl. *EU-Kommission (2004b)*; Abschlussprüferrichtlinie Art. 37 und 38 (alle Unternehmen), Art. 41 (*Public Interest Entities*).

genen IKS („*material weaknesses in internal control in relation to the financial reporting process*“)<sup>646</sup>.

Auch bestand die EU-Kommission auf einen zusätzlichen ISA zur **Konzernabschlussprüfung**.<sup>647</sup> Die Abschlussprüferrichtlinie 2006 soll eine klare Aufgabenverteilung sicherstellen, wenn ein Konzern von verschiedenen Abschlussprüfern an zahlreichen Standorten weltweit geprüft wird.<sup>648</sup> Nicht mehr zulässig sein soll die Aufteilung der Gesamtverantwortung, wie sie nach italienischem Recht im Fall Parmalat möglich war. Bei der Prüfung des italienischen Konzerns wurden wesentliche Tochterunternehmen von anderen Prüfern geprüft, ohne dass der Konzernabschlussprüfer Verantwortung dafür übernehmen musste.<sup>649</sup> Der Fall war Auslöser für den neuen Art. 27 der Abschlussprüferrichtlinie<sup>650</sup> sowie die entsprechende Überarbeitung des ISA 600.<sup>651</sup>

#### 4.3.3.3 Regelungslücken

Das Kriterium der Notwendigkeit umfasst entsprechend der Definition in Kapitel 4.3.2.2 nicht nur den Aspekt, ob eine gesetzte Norm verzichtbar erscheint, sondern auch den Aspekt, ob nicht eine Regelung fehlt.

Fraglich ist, ob die Abschaffung eines eigenständigen ISA zur Verwertung der Arbeit eines anderen unternehmensexternen Prüfers die Anwendung der Standards nicht eher beeinträchtigt als sie fördert (siehe Kapitel 4.3.3.1.1). Mit der Ablösung des ISA 600 „*Using the Work of Another Auditor*“ durch den auf *Group Audits* fokussierenden ISA 600 Revised<sup>652</sup> fehlt es an einem eigenständigen ISA, der sich allgemein mit der Frage der Verwertung der Arbeiten anderer externer Prüfer auseinandersetzt. Zwar wird dieser Umstand kurz in ISA 600.2<sup>653</sup> angesprochen, dies reicht m.E. aber nicht aus.

<sup>646</sup> Wortlaut der deutschen Fassung der Abschlussprüferrichtlinie: „wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses“.

<sup>647</sup> Vgl. u.a. *IFAC [Hrsg.] (2007)*, S. 1.

<sup>648</sup> Vgl. *EU-Kommission (2004b)*; *Tiedje, Jürgen (2006)*, S. 597.

<sup>649</sup> Der Bilanzskandal um Parmalat ist ein Beispiel, das die EU in ihrer Pressemitteilung zur Abschlussprüferrichtlinie nennt (vgl. Kapitel 2.2.2.1.1). Eine Wiedergabe des Wortlauts des Bestätigungsvermerks, der einen kurzen Hinweis auf die anderen Prüfer enthält, findet sich bei *Brinkmann, Ralph/ Spieß, Alexander (2006)*, S. 398.

<sup>650</sup> Künftig soll nach Art. 27 der Konzernprüfer die volle Verantwortung für das Prüfungsurteil zum Konzernabschluss übernehmen. Dafür muss er die Arbeit anderer Prüfer „überprüfen“ („*review*“) und dies dokumentieren.

<sup>651</sup> Zu den Hintergründen vgl. *Herkendell, Anja (2007)*, S. 93 f., *Brinkmann, Ralph/ Spieß, Alexander (2006)*, S. 398 f.

<sup>652</sup> ISA 600 Revised „*Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*“ hat den früheren ISA 600 „*Using the Work of Another Auditor*“ abgelöst (ISA 600 „*Using the Work of Another Auditor*“ vgl. *IFAC (2004c)*, S. 502 ff.).

<sup>653</sup> Übersetzung des ISA 600.2: „Ein Abschlussprüfer kann diesen ISA, erforderlichenfalls unter Anpassung an die gegebenen Umstände, als hilfreich erachten, wenn der Abschlussprüfer andere Abschlussprüfer in die Prüfung eines Abschlusses einbezieht, bei dem es sich nicht um einen Konzernabschluss handelt. Beispielsweise kann ein Abschlussprüfer einen anderen Abschlussprüfer einbeziehen, um an einem entfernten Standort die Inventurdurchführung zu beobachten oder Gegenstände des Sachanlagevermögens in Augenschein zu nehmen.“ (*IDW [Hrsg.] (2011)*, S. 747).

ISA 402 beschäftigt sich mit dem Thema Verwertung im Kontext der Auslagerung von betrieblichen Funktionen und verweist – mangels eines allgemeinen Standards zur Verwertung der Arbeit eines anderen Prüfers – auf die analoge Anwendung von ISA 600 (ISA 402.A19), soweit dies möglich und sinnvoll ist.

#### 4.3.3.4 Widerspruchsfreiheit

Das Gesamtpaket der *clarified* ISA wurde zu einem bestimmten Zeitpunkt veröffentlicht und das IAASB hatte es kurz zuvor noch auf Konsistenz geprüft.<sup>654</sup> Deshalb ist die Widerspruchsfreiheit im Zusammenhang mit dem *Clarity*-Projekt von geringerer Bedeutung.

Dieses Kriterium wird aber an Bedeutung gewinnen. Aufgrund der zahlreichen Redundanzen (siehe Kapitel 4.3.3.3.1) ist bei künftigen Überarbeitungen mit einem größeren Anpassungsbedarf zu rechnen und es wird aufwändiger sein, die ISA zu pflegen.

#### 4.3.3.5 Stufengerechtigkeit

Die Frage, auf welcher Stufe eine Regelung erfolgen soll, betrifft in erster Linie den EU-Gesetzgeber. Nach dem Grundsatz der Subsidiarität (Art. 5 Abs. 3 EU-Vertrag) soll die Europäische Union nur tätig werden, soweit die Ziele auf Unionsebene besser verwirklicht werden können als von den Mitgliedstaaten auf nationaler, regionaler oder lokaler Ebene. Die EU-Kommission begründet ihr Tätigwerden damit, dass „Abschlussprüfungen [...] ihrem Wesen nach eine Anforderung nach EU-Recht [sind], und folglich [...] alle Änderungen in Bezug auf die Bewältigung der Hauptprobleme über Rechtsinstrumente auf EU-Ebene geregelt werden [müssen]“.<sup>655</sup> Nach der Festlegung, dass auf EU-Ebene statt auf Ebene der Mitgliedstaaten reguliert werden soll, ist das geeignete Instrument auszuwählen (vgl. Kapitel 2.2.4).

Allerdings stellt sich die Frage nach Stufengerechtigkeit auch auf Ebene des IAASB als Standardsetter. Das IAASB bestimmt, was Inhalt eines ISA wird. So hätte es die *Guidance*, also die (unverbindlichen) Erläuterungen zu den ISA-Anforderungen außerhalb der Standards veröffentlichen können. Stattdessen hat sich der Standardsetter dazu entschlossen, das *Application Material* als Bestandteil der ISA herauszugeben.

Auch wenn das *Application Material* formal deutlich abgegrenzt ist (vgl. Kapitel 4.3.3.1.1.2), bleibt zumindest aus rechtssystematischer Sicht die Frage bestehen, ob im Hinblick auf eine ISA-Übernahme in europäisches Recht dessen Platzierung außerhalb der ISA nicht angemessener wäre. Die Rechtsetzungstechnik präferiert eine **Aussonderung der nicht normativen Materie** aus dem Normtext (vgl. Kapitel 4.3.2.2). Mit der Einbeziehung des *Application Material* verwischt m.E. zum Teil die Grenze zu einem Prüfungshandbuch (*Audit Manual*) und somit betrieblichen Normen, die typischerweise Prüfungsanweisungen mit Leitliniencharakter enthalten und die gesetzlichen und fachtechnischen Prüfungsnormen konkretisieren<sup>656</sup>. Dies wird z.B. besonders deutlich bei den erläuternden Ausführungen zum Aussagen-Konzept (ISA 315.A111), der detaillierten Betrachtung der einzelnen Aspekte des Unternehmensverständnisses (ISA

<sup>654</sup> Vgl. IFAC (2008a). Der *Consistency Review of Clarified ISAs* bezieht sich insb. auf das *General Drafting* und die verwendeten Definitionen.

<sup>655</sup> EU-Kommission (2011d), S. 5.

<sup>656</sup> Vgl. Ruhnke, Klaus (2006b), S. 631.

315.A17 ff.) und der einzelnen Komponenten des IKS (ISA 315.A69 ff., vgl. Kapitel 3.3.2 in dieser Arbeit) oder bei der Erläuterung der grundsätzlich zur Verfügung stehenden Prüfungshandlungen, sozusagen des Werkzeugkastens des Abschlussprüfers (ISA 330.A1 ff. und ISA 500.A10 ff.; vgl. Kapitel 3.3.4). Es bliebe dem IAASB unbenommen, einen Kommentar zu den ISA herauszugeben, um solch allgemeines Wissen sowie die Intention des Normengebers und Hintergründe zu vermitteln, welche Überlegungen zu bestimmten Regelungen geführt haben (wie dies auch andere Normengeber, z.B. Ministerien, handhaben).

Diese Option hatte das IAASB verworfen: Im *Clarity*-Entwurf 2005 führte das IAASB aus, es habe aus den Stellungnahmen zum Konsultationspapier geschlossen, dass für die Mehrheit der Stakeholder die Einbeziehung des *Application Material* in das ISA-Dokument akzeptabel wäre. Insbesondere sollte vermieden werden, dass durch die Umstrukturierung die Standards „geschwächt“ werden. Bei verschiedenen Dokumenten bestände die Gefahr, dass das *Application Material* ggf. nicht beachtet werden würde.<sup>657</sup> Dieses Argument ist nachvollziehbar, wenn es sich um Ausführungen handelt, ohne die die ISA-Anforderungen falsch interpretiert werden können. Dies ist aber nicht der Fall, wenn Hinweise optional sind (Beispiel Aussagen-Konzept) oder wenn es sich um Erläuterungen handelt, die sich in jedem Lehrbuch wiederfinden (z.B. welche Prüfungshandlungen es gibt). Das *Application Material* enthält aber beide Varianten. Befürworter argumentieren, dass das *Application Material* inhärenter Bestandteil der ISA sei, ohne das die Anforderungen „inhaltsleer“ seien.<sup>658</sup> Laut dem Ergebnis der EU-Konsultation zur Übernahme der ISA möchte die Mehrheit der Stakeholder (einschließlich Regulatoren) daran festhalten.<sup>659</sup> Die EU-Kommission hat keine Einwände, solange die klare Trennung in verschiedene Abschnitte gewährleistet ist.<sup>660</sup>

#### 4.3.3.6 Praktikabilität

Versteht man unter Praktikabilität der ISA ihre voraussichtlich reibungslose Einführung, lässt sich vermuten, dass dieses Kriterium weitgehend erfüllt ist. Denn EU-weit wendet ein Großteil der Prüfer die ISA bereits direkt oder zumindest indirekt über nationale Prüfungsstandards an, die auf den ISA-Grundsätzen basieren (vgl. Kapitel 2.1.3), so dass die ISA insofern inhaltlich bekannt sein müssten. Dies deckt allerdings nur einen Aspekt ab. Wie Kapitel 4.3.2.3 ausführt, sollen unter der Praktikabilität auch quantitative Überlegungen subsumiert werden, demzufolge der effiziente Umgang mit der Länge der Prüfungsstandards.

Das Gesamtwerk der *clarified* ISA hat knapp 750 Seiten. Kritiker könnten bemängeln, dass die Länge der Standards durch das *Clarity*-Projekt nicht erheblich gemindert wurde. Einzuräumen ist allerdings, dass das IAASB von vornherein klargestellt hatte, dass die Überarbeitung die bestehenden Standards in keiner Weise „schwächen“ sollte.<sup>661</sup> Auch können einmal etablierte An-

<sup>657</sup> Vgl. *IFAC (2005)*, S. 21 f.

<sup>658</sup> Vgl. *EU-Kommission (2006b)*, S. 1: Es handelt sich um das Protokoll zu einer Sitzung des AuRC, in der das Thema, ob das *Application Material* auch in europäische Rechtsakte übernommen werden sollte, kontrovers diskutiert wurde.

<sup>659</sup> Vgl. *EU-Kommission (2010b)*, S. 15.

<sup>660</sup> Vgl. *EU-Kommission (2005c)*, S. 8, Nr. 2.6

<sup>661</sup> Vgl. z.B. *IFAC (2005)*, S. 15. Laut *IFAC (2006b)*, S. 3, wird damit v.a. Bedenken seitens der Regulatorien Rechnung getragen.

forderungen selten gegen den Widerstand bestimmter Interessengruppen wieder zurückgenommen werden.<sup>662</sup> Nach Auffassung von IOSCO z.B. war es außerordentlich wichtig, dass das *Clarity*-Projekt nicht zu verminderten Anforderungen an den Abschlussprüfer führt.<sup>663</sup>

Die folgende Tabelle gibt einen groben Einblick in den Umfang der Anforderungen im Vergleich zu dem gesamten Text der ISA. Der Umfang ergibt sich hier aus der Anzahl der Textziffern. Nur ein Viertel der Textziffern enthalten Anforderungen – dies sind 525.<sup>664</sup> Ohne Berücksichtigung der 800er Reihe ergeben sich insgesamt **485 Textziffern mit Anforderungen zur Abschlussprüfung**; im Durchschnitt somit 14 bis 15 pro Standard.

---

<sup>662</sup> Laut *Humphrey, Christopher/ Moizer, Peter (2008)*, S. 272, ist es generell schwieriger, existierende Vorschriften abzuschaffen als neue einzuführen.

<sup>663</sup> Vgl. *IOSCO (2005)*, S. 3.

<sup>664</sup> Verprobung der eigenen Zählung in dieser Arbeit: Laut *Cowperthwaite, Phil (2011)*, S. 7, Tz. A8 gibt es 572 *requirement paragraphs* in den ISA und ISQC 1. Davon entfallen 47 Anforderungen auf ISQC 1 (Tz. 13–59).

ISA	Σ Seitenzahl	Anzahl Textziffern						Σ Anhänge
		Einführung	Ziele	Definitionen	Anforderungen	Erläuterungen	Σ Textziffern	
200	30	10	2	1	11	76	100	0
210	23	2	1	2	16	37	58	2
220	19	5	1	1	18	35	60	0
230	14	4	1	1	10	24	40	1
240	44	9	1	1	36	67	114	3
250	15	9	1	1	18	21	50	0
260	24	8	1	1	13	45	68	2
265	12	4	1	1	5	30	41	0
300	13	3	1	0	9	20	33	1
315	51	2	1	1	28	134	166	2
320	9	7	1	1	5	13	27	0
330	24	2	1	1	26	63	93	0
402	24	6	1	1	14	44	66	0
450	12	2	1	1	11	25	40	0
500	18	3	1	1	6	57	68	0
501	11	2	1	0	10	27	40	0
505	12	4	1	1	10	25	41	0
510	13	2	1	1	9	9	22	1
520	8	2	1	1	3	21	28	0
530	17	3	1	1	10	23	38	4
540	46	5	1	1	16	128	151	1
550	28	8	1	1	18	50	78	0
560	13	3	1	1	12	18	35	0
570	17	8	1	0	15	27	51	0
580	17	5	1	2	12	27	47	2
600	51	7	1	2	40	66	116	5
610	7	5	1	1	6	6	19	0
620	21	4	1	1	9	42	57	1
700	29	5	1	3	38	51	98	1
705	28	3	1	1	23	25	53	1
706	12	3	1	1	4	12	21	3
710	20	4	1	1	13	11	30	1
720	7	3	1	1	11	11	27	0
Zw. Σ	689	152	34	35	485	1.270	1.976	31
800	16	4	1	2	7	15	29	1
805	18	4	1	1	11	18	35	2
810	26	2	1	1	22	20	46	1
Σ	749	162	37	39	525	1.323	2.086	35
		8%	2%	2%	25%	63%	100%	

Tab. 3: Übersicht über den Umfang der ISA

Quelle: eigene Darstellung



Sortiert man die ISA nach der Anzahl der Anforderungen, ergibt sich folgende Verteilung: Etwa zwei Drittel der Standards haben unterdurchschnittlich viele *Requirements*; ein Drittel enthält überdurchschnittlich viele *Requirements*. Abb. 7 (ohne die 800er Reihe) illustriert außerdem den Seitenumfang der einzelnen ISA (einschließlich *Application Material*).

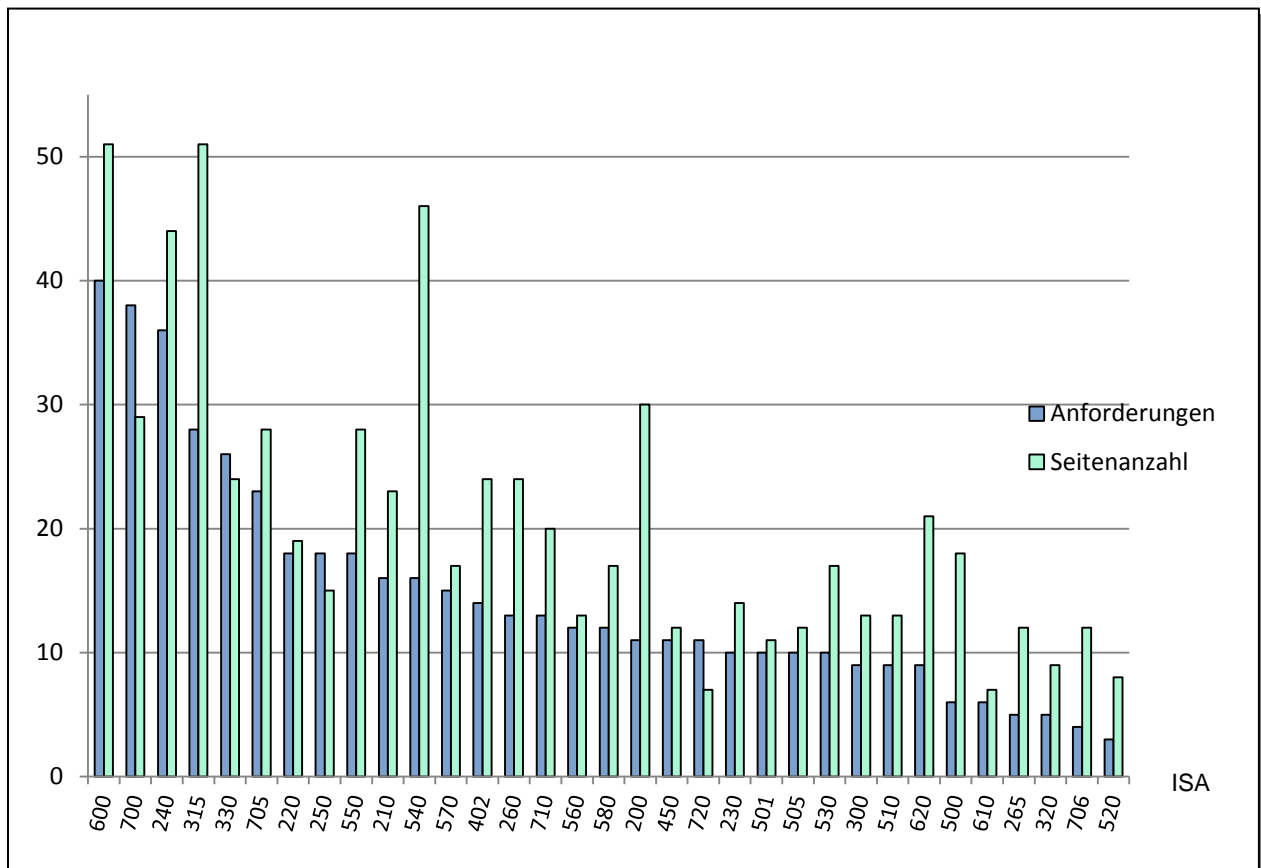


Abb. 7: Übersicht über den Umfang der ISA, sortiert nach Anzahl der Anforderungen

Quelle: eigene Darstellung

Da die Frage, ob die Praktikabilität beeinträchtigt sein kann, primär von den umfangreicheren Standards abhängt, soll im Folgenden das obere Drittel näher betrachtet werden. ISA 540 zur Prüfung geschätzter Werte ist zwar ein relativ langer Standard, umfasst aber nur durchschnittlich viele Anforderungen. Die meisten Anforderungen enthalten die drei ISA zum Bestätigungsvermerk (700, 705, 706) mit zusammen 65 Anforderungen, ISA 600 hat allein 40 *Requirements*, ISA 315/330 nennen zusammen 54 Pflichten und ISA 240 birgt mit 36 auch überdurchschnittlich viele Anforderungen.

Der Bezug zur Anzahl von Textziffern orientiert sich am Inhalt der Anforderungen, wobei eine Anforderung aus mehreren Prüfungsschritten bestehen kann. Anstelle der Anzahl der Textziffern könnte man zwar den Pflichtenumfang auch an der Anzahl der *shall* in den ISA „messen“, weil damit Anforderungen eindeutig gekennzeichnet werden. Statt auf 485 Anforderungen käme man dann auf 605 Anforderungen zur Abschlussprüfung. Dies stellt aber m.E. nicht unbedingt

ein besseres Maß für den Pflichtenkatalog dar. Oft werden Aufzählungen mit *shall* eingeleitet,<sup>665</sup> so dass im Grunde mit einem *shall* mehrere Pflichten zusammengefasst werden. Laut Schätzung eines IAASB-Mitglieds enthalten die ISA tatsächlich zwischen 1000 und 2000 Einzelanforderungen.<sup>666</sup> Andererseits enthalten manche Textziffern mehrere *shall*, obwohl es sich inhaltlich eher um eine zusammenhängende Anforderung handelt.<sup>667</sup> Die Anzahl der *shall* hängt somit stark von sprachlichen Gepflogenheiten ab.

Dies gilt im Übrigen auch für den Vergleich der Anforderungen vor bzw. nach dem *Clarity*-Projekt: Die Anzahl der „*shall*“ (nach *Clarity*) hat im Vergleich zur Anzahl der „*should*“ (vor *Clarity*) zwar um mehr als die Hälfte zugenommen. Dem steht aber materiell nicht dieselbe Steigerung an Prüferpflichten gegenüber, weil vor dem *Clarity*-Projekt viele Textstellen Präsensformulierungen enthielten, obwohl sie inhaltlich Anforderungen darstellen. Insofern handelt es sich zum Teil um einen formalen Anstieg ohne praktische Auswirkungen auf die Prüfungsdurchführung.

Das Kriterium Praktikabilität wird bei vielen Stakeholdern subjektiv als nicht erfüllt angesehen werden.<sup>668</sup> Der Umfang des Regelwerks wird u.U. als ein Indiz dafür gewertet, dass sich die ISA nicht als Rechtsnorm eignen. Quantitative Überlegungen allein können dafür aber nicht ausschlaggebend sein, zumal bspw. die von der EU übernommenen IFRS noch deutlich umfangreicher sind.

#### 4.3.3.7 Angemessene Regelungsdichte

Die in Kapitel 4.3.3.1 bis 4.3.3.6 behandelten Kriterien sind inhaltlich bestimmt und lassen sich deshalb direkt als Beurteilungskriterien heranziehen. Das Kriterium der angemessenen Regelungsdichte unterscheidet sich davon insofern, dass nicht allgemeingültig eine konkrete Regelungsdichte als angemessen angesehen werden kann. Ob eine hohe, mittlere oder niedrige Regelungsdichte gewählt werden sollte, hängt davon ab, inwieweit der Normengeber den Entscheidungsspielraum der Adressaten einzuschränken beabsichtigt (vgl. Kapitel 4.3.2.3). Im Folgenden wird deshalb zunächst auf Einflussfaktoren für die Bestimmung der Regelungsdichte eingegangen.

##### 4.3.3.7.1 Einflussfaktoren für die Bestimmung der Regelungsdichte der ISA

###### 4.3.3.7.1.1 Prinzipienorientierung vs. Kasuistik

Die Frage nach der angemessenen Regelungsdichte ist essenziell für die Beurteilung der Eignung der ISA als europäische Rechtsnormen. Sie wird häufig reduziert auf die Unterscheidung Prinzipienorientierung versus Kasuistik (vgl. Kapitel 4.3.2.3) und ist stark verzahnt mit der lo-

<sup>665</sup> wie z.B. ISA 210.6 oder ISA 220.18.

<sup>666</sup> Vgl. Cowperthwaite, Phil (2011), S. 7, Tz. A8 (bezogen auf die ISA und ISQC 1).

<sup>667</sup> Beispielsweise verlangt ISA 600.15 im Original „The group engagement team *shall* establish an overall group audit strategy and *shall* develop a group audit plan in accordance with ISA 300.“ In der deutschen Übersetzung des IDW wird dies sprachlich verkürzt: Das Konzernprüfungsteam muss in Übereinstimmung mit ISA 300 eine Konzernprüfungsstrategie festlegen und ein Konzernprüfungsprogramm entwickeln.

<sup>668</sup> Laut Cowperthwaite – Mitglied des IAASB (2006-2011) und des IFAC SMP Committee – berichten zahlreiche IFAC-Mitglieder von Bedenken der Anwender zum Umfang der ISA („*concerned about the sheer volume of the new standards*“); vgl. Cowperthwaite, Phil (2011), S. 3.

gisch-deduktiven versus empirisch-induktiven Herleitung von Prüfungsstandards (vgl. Kapitel 4.1.2.2).

Das Standardsetting kann grundsätzlich auf zweierlei Weise erfolgen:

- entweder mit allgemein geltenden Prinzipien, die im Einzelfall vom Anwender in Teilprozesse und Prüfungshandlungen heruntergebrochen werden müssen (insofern kann man den prinzipienorientierten Ansatz (***principles-based approach***) als „*Top-down*“-Ansatz bezeichnen), oder
- nach einem prozeduralen Ansatz, in dem konkrete Verhaltensanweisungen Aufgaben definieren und das prüferische Vorgehen im (ideal)typischen Prüfungsablauf bestimmen. Erfolgt dies sehr detailliert, spricht man von einem kasuistischen Ansatz (***rules-based approach***<sup>669</sup>). In einem solchen von Einzelfallregelungen geprägten Ansatz muss der Anwender ggf. im konkreten Einzelfall vom Speziellen auf das Allgemeine schließen, falls die Regelungen des Standards nicht auf die konkreten Umstände der Prüfungssituation passen sollten („*Bottom-up*“).<sup>670</sup>

Wenngleich die Methode der Normenentwicklung nicht zwingend auf die Regelungsdichte schließen lässt, wird oftmals unterstellt, dass deduktiv ermittelte, prinzipienorientierte Standards tendenziell eine geringere Regelungsdichte aufweisen als induktiv entwickelte Standards.<sup>671</sup>

Diese Einteilung in Prinzipienorientierung, gleichgesetzt mit niedriger Regelungsdichte, und Kasuistik, gleichgesetzt mit (zu) hoher Regelungsdichte,<sup>672</sup> reduziert die Frage nach der angemessenen Regelungsdichte auf ein **dichotomes Merkmal** (bei dem zudem noch eine Wertung mit-schwingt). Jeder Normengeber verfügt aber über eine **Bandbreite** möglicher Abstufungen im Detaillierungsgrad, wobei die Auswahl erwartungsgemäß von den in Kapitel 4.3.2.3 genannten Aspekten abhängt.

Die Rechtsetzungslehre geht davon aus, dass die **Regelungsdichte tendenziell abnimmt, je höher die Stufe der Rechtsnorm** ist (vgl. Kapitel 4.3.2.3). Danach würde man grundsätzlich erwarten, dass Prüfungsvorgaben auf Gesetzesebene (EU oder national) abstrakter formuliert werden als in weniger verbindlichen Prüfungsstandards, die dem Anwender konkretere Hilfestellung geben sollen. Anstatt lediglich Rahmengrundsätze für die Abschlussprüfung vorzugeben (vgl. Kapitel 4.1.2.1), hat sich die EU für Vorgaben mit einer höheren Regelungsdichte entschieden.

Detailliertere Vorgaben kommen in Betracht, wenn bewusst in stärkerem Maße der Entscheidungsspielraum der Anwender eingeschränkt und das Prüferverhalten einheitlich gesteuert wer-

<sup>669</sup> Z.B. US-amerikanische Prüfungsstandards gelten seit jeher eher als „*rules-based*“, weil sie mit hohem Detaillierungsgrad konkrete Prüfungshandlungen vorschreiben; vgl. u.a. Baetge, Jörg/ Sell, Kirsten (1999), S. 520, zu den damaligen AICPA Standards.

<sup>670</sup> Vgl. ICAEW (2006), S. 10; ferner Buchner, Robert (1991), S. 73 f. Ein *Conceptual Framework* (vgl. Kapitel 4.1.2.2 in dieser Arbeit) ist nicht zwingend Voraussetzung für einen *Top-Down-Approach*; vgl. ICAEW (2006), S. 11.

<sup>671</sup> Vgl. z.B. FRC (2007), S. 15 f.

<sup>672</sup> Diese Zweiteilung findet sich u.a. bei ICAS (2006), Bush, Tim (2005), S. 19 ff. und 42; Brinkmann, Ralph/ Spieß, Alexander (2006), S. 396, die zudem *rules-based* mit „*checklist-based*“ gleichsetzen.

den soll. *ICAEW (2006)* sieht einen möglichen Grund für die Forderung nach detaillierteren Regeln, dass Regulatoren dem professionellen Beurteilungsvermögen von Abschlussprüfern nicht genügend vertrauen oder selbst nicht genügend Erfahrung haben. Das *ICAEW* gibt aber zu bedenken, dass sich mit Einzelfallregelungen (*rules*) das pflichtgemäße Ermessen des Prüfers nicht ausschalten lässt, sondern dass es teilweise nur auf die sinnvolle Anwendung dieser *rules* verlagert wird (weil z.B. im konkreten Fall die vorgeschriebene Prüfungshandlung ineffektiv wäre). Das bedeutet aber auch, dass detaillierte Vorgaben in Prüfungsstandards nicht eine entsprechende Ausbildung der Anwender ersetzen können.<sup>673</sup>

Da bislang auf EU-Ebene zur Durchführung der Abschlussprüfung inhaltlich gar keine Vorgaben existierten, bedeutet eine Übernahme der ISA, direkt auf eine relativ hohe Regelungsdichte überzugehen. Die ISA waren ursprünglich aber für eine niedrigere Hierarchiestufe verfasst. Deshalb erscheint die Frage berechtigt, ob nicht Zwischenlösungen denkbar und sinnvoll wären.

Für die Frage nach der angemessenen Regelungsdichte von Prüfungsstandards lassen sich möglicherweise Rückschlüsse aus der Erfahrung mit berufsständischen Verlautbarungen auf nationaler Ebene ziehen. Ein Beispiel für einen Standard mit einer deutlich geringeren Regelungsdichte, dem aber auch der risikoorientierte Prüfungsansatz zugrunde liegt, ist das (frühere) deutsche IDW Fachgutachten „Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen“ (FG 1/1988)<sup>674</sup>.

#### 4.3.3.7.1.2 Anhaltspunkte aus dem Vergleich des Ansatzes nach ISA mit IDW FG 1/1988

Das Fachgutachten (der Vorgänger<sup>675</sup> der heute geltenden IDW Prüfungsstandards) ist tendenziell abstrakter formuliert und beschreibt den kompletten Prüfungsansatz auf 22 Seiten (im Gegensatz zu den ca. 700 Seiten in dem IFAC Handbook). Dabei orientiert es sich an Grundsätzen, die bei jeder Abschlussprüfung gelten, und kann daher als ein Beispiel für einen Standard angesehen werden, der sowohl deduktive als auch induktive Elemente vermischt.<sup>676</sup> Laut *Wysocki* werden in dem FG 1/1988 „die Kernaussagen zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung in knapper Form systematisch abgehandelt“.<sup>677</sup>

So verlangt das FG 1/1988, dass sich der Abschlussprüfer durch einzelne Prüfungen hinreichende Gewissheit darüber verschaffen muss, dass Geschäftsvorfälle und die Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert vollständig und richtig in der Buchführung erfasst sind und dass sichergestellt ist, dass die Vermögensgegenstände und Schulden auch vorhanden und im Jahresabschluss zutreffend ausgewiesen sowie bewertet worden sind und die Geschäftsvorfälle zutreffend abgegrenzt wurden.<sup>678</sup> Das FG 1/1988 enthält jedoch keine konkreten Vorgaben, worin diese „einzelnen Prüfungen“ genau bestehen sollen. Es heißt lediglich, dass der Abschlussprüfer System- und Funktionsprüfungen des internen Kontrollsystems

<sup>673</sup> Vgl. *ICAEW (2006)*, S. 5, 14.

<sup>674</sup> Vgl. *IDW (1988)*.

<sup>675</sup> zusammen mit FG 2/1988 zum Prüfungsbericht und FG 3/1988 zum Bestätigungsvermerk

<sup>676</sup> Vgl. u.a. *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 131.

<sup>677</sup> *Wysocki, Klaus v. (1998)*, S. 546.

<sup>678</sup> Vgl. FG 1/1988, Abschnitt D.II.4.

und Einzelprüfungen durchzuführen hat.<sup>679</sup> Dabei fordert das Fachgutachten vom Abschlussprüfer ein planvolles Vorgehen im Sinne der Zielsetzung der Prüfung.<sup>680</sup> Welche Maßnahmen er aber im Einzelfall für die Prüfungsdurchführung vorsieht, liegt in seinem pflichtgemäßen Ermessen. D.h.: Nach den Berufspflichten (§§ 43, 44 WPO) ist der Abschlussprüfer bereits zur eigenverantwortlichen, gewissenhaften und unparteiischen Urteilsbildung verpflichtet. In diesem Rahmen hat er die Prüfungshandlungen mit dem erforderlichen Maß an Sorgfalt so zu bestimmen, dass unter Beachtung der Grundsätze der Wesentlichkeit und der Wirtschaftlichkeit der Abschlussprüfung, die geforderte Beurteilung der Rechnungslegung möglich wird.<sup>681</sup>

Im Schrifttum wurde Kritik an der Regelungsdichte des FG 1/1988 geübt. So bemängelt *Ruhnke*<sup>682</sup> nach seinem Vergleich der (damaligen) ISA mit dem Fachgutachten bspw., dass es sich – im Gegensatz zur expliziten Anforderung in ISA 520 – nicht eindeutig zum Verpflichtungscharakter analytischer Prüfungshandlungen äußere. Denn nach Abschnitt D.II.3 des Fachgutachtens „können“ Plausibilitätsbeurteilungen in Form analytischer Prüfungshandlungen auf einer oder mehreren der folgenden Stufen durchgeführt werden: in der Planungsphase, während der Prüfung und vor Beendigung der Prüfung. Das FG 1/1988 ist m.E. anders zu interpretieren: Tatsächlich scheint die Verlautbarung zu Recht davon auszugehen, dass Abschlussprüfer typischerweise analytische Prüfungshandlungen anwenden und auch anwenden möchten. Deshalb grenzt Abschnitt D.II.3 des Fachgutachtens in negativer Weise ab, dass die Plausibilitätsbeurteilung eine Form der Einzelprüfung darstellt, die aber *nicht* zur abschließenden Beurteilung kritischer Prüfungsgebiete ausreicht. Dieses Beispiel illustriert jedoch, wie knappere Formulierungen zu unterschiedlichen Interpretationen führen können.

*Wysocki* und *Wiedmann* kommen zu dem Ergebnis, dass sich zwischen ISA und dem FG 1/1988<sup>683</sup> keine Unterschiede in materiellen Fragen erkennen lassen. Abweichungen bestehen bei Aufbau und Behandlung von Detailproblemen. Die ISA sind ausführlicher, haben eine größere Regelungstiefe<sup>684</sup> und geben dem Prüfer mehr „Anhaltspunkte zur sachgemäßen Beurteilung an die Hand“.<sup>685</sup> Wie *Fliess* festgestellt hat, unterscheiden sich die (damaligen) ISA von den deutschen Fachgutachten des IDW dadurch, dass die ISA in „mehr beschreibender und erklärender Weise formuliert“ sind. Dies sei möglicherweise u.a. darauf zurückzuführen, dass „die Angelsachsen in mehr induktiver Form Problemstellungen beschreiben und lösen“.<sup>686</sup>

Beispielsweise gehen die *clarified* ISA vergleichsweise detailliert auf das bei der Risikobeurteilung erforderliche Verständnis ein und legen einen stärkeren Akzent auf Ziele und Strategien des Unternehmens sowie dessen Messung und Überwachung des wirtschaftlichen Erfolgs. Mit

<sup>679</sup> Vgl. FG 1/1988, Abschnitt D.II.1.

<sup>680</sup> Vgl. FG 1/1988, Abschnitt D.I.

<sup>681</sup> Vgl. FG 1/1988, Abschnitt B. I. und II.

<sup>682</sup> Vgl. *Ruhnke, Klaus* (1997), S. 130.

<sup>683</sup> Zum Teil fanden sich Entsprechungen zu ISA-Regelungen in anderen Verlautbarungen des IDW, z.B. HFA 1/1988 zu stichprobengestützten Prüfungsmethoden oder FAMA-Stellungnahmen zu IT-Aspekten.

<sup>684</sup> Vgl. *Wysocki, Klaus v.* (1998); *Wiedmann, Harald* (1996), S. 188.

<sup>685</sup> *Wiedmann, Harald* (1996), S. 165.

<sup>686</sup> *Fliess, Wolfgang* (1997), S. 127 f.

diesen Anforderungen sind die ISA konkreter als das *IDW Fachgutachten 1/1988* es war. Im Fachgutachten hieß es in Abschnitt D.I. lediglich: „Für die Planung und die damit verbundene Risikobeurteilung benötigt der Abschlussprüfer Informationen über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens sowie über das Rechnungswesen, das interne Kontrollsystem und die im Unternehmen anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze.“

Das FG 1/1988 hatte darüber hinaus einen geringeren Fokus auf das Thema dolose Handlungen (*Fraud*), ging noch nicht explizit auf die Verpflichtung zur Untersuchung der Unternehmensfortführungsprämisse ein und enthielt keine Ausführungen zur Prüfung kleinerer Unternehmen. Außerdem wurde die Prüfung von Schätzwerten nicht ausdrücklich geregelt. Des Weiteren legte das FG 1/1988 aufgrund der im internationalen Vergleich weniger umfangreichen HGB-Anforderungen zur Rechnungslegung noch kein Augenmerk auf rechnungslegungsbezogene Themen wie Segmentinformationen und Angaben zu nahe stehenden Personen.<sup>687</sup> Im Gegensatz zu den ISA ging das Fachgutachten dafür relativ ausführlich auf die Besonderheiten bei Konzernabschlussprüfungen ein.<sup>688</sup> Obgleich dem FG 1/1988 der risikoorientierte Prüfungsansatz zugrunde liegt, werden dem Abschlussprüfer – so bemängelt *Baetge* – keine konkreten Empfehlungen gegeben, wie die Prüfungshandlungen im einzelnen risikoorientiert ausgerichtet werden sollen.<sup>689</sup>

Prüfungsnormen sollen das Verhalten des Prüfers steuern. Nach Auffassung von *Ruhnke* erfüllen die „detaillierten kasuistischen IFAC-Normen“ diese Funktion besser als die „auslegungsbedürftigen generalklauselartigen Verlautbarungen des IDW“.<sup>690</sup> Allerdings räumt *Ruhnke* Zweifel ein, ob es vorteilhaft ist, die Normierung der Abschlussprüfung vollständig „in die Zwangsjacke kasuistischer Kodifizierung zu pressen“; stattdessen vertritt er die Auffassung, dass Prüfungsnormen individuelle Wertungen nicht ersetzen können, sondern lediglich einen Rahmen für die Urteilsfindung sowie Hilfestellungen hierfür bereitstellen.<sup>691</sup>

Zusammenfassend lässt sich sagen: Das Fachgutachten mag zwar ein Beispiel für einen übersichtlichen, knappen und dadurch gut verständlichen Standard sein. Dennoch scheint, wie die o.g. Quellen zeigen, im akademischen Schrifttum Einigkeit zu herrschen, dass für Prüfungsstandards eine höhere Regelungsdichte angemessen sei. Es ist jedoch zu beachten, dass sich diese Quellen auf die alten ISA (vor dem *Audit-Risk-Projekt*) beziehen.

#### 4.3.3.7.1.3 Orientierung am Nutzen für verschiedene Stakeholderkreise

Auch die ISA waren früher tendenziell kürzer. Das IAASB begründet den Wandel zu einer höheren Regelungsdichte damit, dass sowohl Berufsangehörige als auch Regulatoren (insb. IOSCO)

<sup>687</sup> Vgl. auch *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 129, 132 f. und 135; *Wiedmann, Harald (1996)*, S. 180 ff.; *Wysocki, Klaus v. (1998)*, S. 560; *Lohse, Günter (2000)*, S. 354 f.

<sup>688</sup> Vgl. FG 1/1988, Abschnitt E in *IDW (1988)*; *Wysocki, Klaus v. (1998)*, S. 567.

<sup>689</sup> Vgl. *Baetge, Jörg (1997)*, S. 438. Ähnlich bei *Wysocki, Klaus v. (1998)*, S. 567.

<sup>690</sup> *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 136.

<sup>691</sup> *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 136.

das IAASB aufgerufen hatten, im Hinblick auf eine Vereinheitlichung der Prüfungsdurchführung weltweit konkretere Vorgaben zu machen.<sup>692</sup>

Während früher die Prüfungsstandards **primär von Berufsangehörigen** für Berufsangehörige verfasst wurden, sind andere Stakeholder mittlerweile wichtiger geworden. Wie in den Kapiteln 4.3.3.1.3.1 und 4.3.3.3.1 ausgeführt, müssen auch die **sekundären Adressaten** (Aufsichtsstellen/ Regulatorien, Richter und Anwälte) mit den ISA umgehen. Bezieht man angesichts des EU-Ziels der Transparenz der Abschlussprüfung auch noch die Nutzer von Bestätigungsvermerken als **tertiäre Adressaten** ein, hat sich der Kreis auf die interessierte Öffentlichkeit ausgeweitet. Diese brauchen sich nicht in derselben Intensität wie die primären und sekundären Adressaten mit den ISA zu befassen. Wenn die ISA dazu beitragen sollen, die Erwartungslücke zu reduzieren, sollten sie den tertiären Adressaten aber zumindest ermöglichen, sich einen Überblick zu verschaffen, wie eine Abschlussprüfung durchgeführt wird.

Den Effekt auf die Regelungsdichte hat ICAEW (2006) beschrieben: „[...] transparency has a price; it goes hand in hand with a high level of detail and there is often a trade-off between transparency and simplicity.“<sup>693</sup>

#### 4.3.3.7.2 Umsetzung durch den zielbasierten Ansatz des IAASB?

Das Kriterium der angemessenen Regelungsdichte ist nicht explizit Bestandteil der *Clarity*-Kriterien. Während an den ISA vor dem *Clarity*-Projekt kritisiert wurde, sie würden sich zu sehr in Richtung „*rules-based standards*“ entwickeln, orientieren sich die *clarified* ISA nunmehr an Zielen, wobei jedem ISA ein oder mehrere Teilziele vorangestellt sind.

##### 4.3.3.7.2.1 Zielbasierter vs. prinzipienorientierter Ansatz

Der zielbasierte Ansatz wurde in vielen beim IAASB eingehenden Stellungnahmen befürwortet, weil damit die Erwartung einherging, dass die ISA sich auf das Ergebnis der Prüfung (statt auf durchzuführende Handlungen) fokussieren.<sup>694</sup> Das IAASB scheint davon auszugehen, dass es mit der Einführung von Zielen (*objective-based approach*) dem Kriterium implizit Genüge getan hat: „*The IAASB considers [...] ‚principles-based‘ and ‚objectives-based‘ standards as broadly equivalent*“.<sup>695</sup>

Allerdings ist fraglich, ob dieser zielbasierte Ansatz mit einem prinzipienorientierten Ansatz gleichgestellt werden kann.<sup>696</sup> Unter Prinzipien werden allgemeingültige Regeln oder Verhaltensregeln verstanden. Verhaltensregeln können durchaus als Ziele formuliert sein.<sup>697</sup> Da die

<sup>692</sup> Vgl. IFAC (2004), S. 18, Tz. 8 ff. Zum Wunsch von IOSCO (internationale Organisation der Börsenaufsichtsbehörden) und der SEC nach mehr Regeln mit Verpflichtungsgehalt vgl. ferner Fliess, Wolfgang (1997), S. 129. Dies kommt auch in der Stellungnahme von IOSCO zum Clarity-Projekt deutlich zum Ausdruck, vgl. IOSCO (2005), S. 2, 8, 10 f.

<sup>693</sup> ICAEW (2006), S. 12.

<sup>694</sup> „*outcomes-focused*“, vgl. EU-Kommission (2006b), S. 2 (Teilnahme des IAASB-Vorsitzers an einer Sitzung des AuRC).

<sup>695</sup> IFAC (2005), S. 15.

<sup>696</sup> Für eine Unterscheidung der beiden Ansätze bei der Rechnungslegung siehe ICAS (2006), S. 5.

<sup>697</sup> Vgl. ICAEW (2006), S. 9.

ISA zusätzlich aber weiterhin zwingend durchzuführende Prüfungshandlungen vorsehen, stellen sie eher eine Mischform zwischen einem Top-down- und eine Bottom-up-Ansatz dar.

Mit der Einführung der Ziele kann auch die Erwartung einhergehen, dass zusätzlich Fallkonstellationen abgedeckt werden, die nicht bereits durch die expliziten Handlungspflichten erfasst sind.<sup>698</sup> Genau das kann aber auch als Begründung dafür herangezogen werden, die Anforderungen zu straffen. Dies soll an folgendem Beispiel erläutert werden:

Gemäß ISA 505 besteht das Ziel des Abschlussprüfers bei der Anwendung von Verfahren der externen Bestätigung darin, diese Verfahren zu planen und durchzuführen, um relevante und verlässliche Prüfungsnachweise zu erlangen. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass wenn sich im Einzelfall mit den von ISA verlangten Prüfungsschritten dieses Ziel nicht erreichen lässt, der Abschlussprüfer andere Prüfungshandlungen vornehmen muss, weil sich ansonsten Konsequenzen für das Prüfungsurteil ergeben (vgl. ISA 200.21, .24). Dennoch enthält ISA 505.16 zusätzlich die Anforderung:

„Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die Ergebnisse der Verfahren der externen Bestätigung relevante und verlässliche Prüfungsnachweise liefern oder ob weitere Prüfungsnachweise notwendig sind.“

Mit Einführung der Ziele in den ISA werden „Auffang“-Textziffern in den *Requirements* wie ISA 505.16 obsolet; selbst als Ausführungen im *Application Material* wären sie m.E. nicht erforderlich. Die Beibehaltung solcher Regelungen als Anforderungen spricht dafür, dass im IAASB *Clarity*-Projekt die Potenziale des zielbasierten Ansatzes nicht vollständig umgesetzt wurden.

#### 4.3.3.7.2.2 Logische Brüche in der Zielhierarchie der ISA

Es stellt sich die Frage, ob es sinnvoll ist, jedem ISA ein Ziel voranzustellen, wenn dies nur zum Zwecke der Vollständigkeit erfolgt. Laut eigenen Angaben wollte das IAASB den Eindruck vermeiden, dass solche ISA ohne eigenes Teilziel weniger wichtig seien.<sup>699</sup> Es entsteht der Eindruck, als hätte das IAASB die Ziele eher aus den bestehenden Anforderungen abgeleitet anstatt umgekehrt.

Die ISA-Ziele – d.h. die übergreifenden Ziele des ISA 200 sowie die in jedem ISA formulierten Unterziele – stellen keine echte Zielhierarchie dar in dem Sinne, dass ein Oberziel systematisch auf Teilaspekte „heruntergebrochen“ wird.<sup>700</sup> Zum Teil weisen sie große Überschneidungen auf. Besonders deutlich wird dies am Beispiel von ISA 330.3 und ISA 500.4. Die Ziele der beiden Standards sind – wenngleich mit unterschiedlicher Betonung und Formulierungen – quasi inhaltsgleich:

<sup>698</sup> Vgl. Tiedje, Jürgen (2006), S. 598.

<sup>699</sup> Vgl. IFAC (2006), S. 3, Tz. 17.

<sup>700</sup> ICAEW (2006), S. 6, spricht in diesem Zusammenhang von der Notwendigkeit eines „full and integrated set of objectives [...] derived from the overarching objectives [...]“, aus denen wiederum die Anforderungen abgeleitet werden.



## ISA 330.3:

„Das Ziel des Abschlussprüfers besteht darin, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu erhalten, indem der Abschlussprüfer ein angemessenes Vorgehen auf diese Risiken plant und umsetzt.“<sup>701</sup>

## ISA 500.4:

„Das Ziel des Abschlussprüfers besteht darin, Prüfungshandlungen so zu planen und durchzuführen, dass es dem Abschlussprüfer möglich ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um begründete Schlussfolgerungen als Grundlage für das Prüfungsurteil zu ziehen.“<sup>702</sup>

#### 4.3.3.7.2.3 Vermischung von fachlichen und ethischen Aspekten

Wie Kapitel 2.2.2.1.2 ausführt, umfasst die auf *DeAngelo* zurückgehende Definition von Prüfungsqualität zwei Aspekte: die Fähigkeit, Fehler aufzudecken, sowie die Bereitschaft, darüber zu berichten. Auch die **übergreifende Zielsetzung des ISA 200** ist zweigeteilt.

## ISA 200.11:

„Bei der Durchführung einer Abschlussprüfung bestehen die übergreifenden Zielsetzungen des Abschlussprüfers darin,

- (a) hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Abschluss als Ganzes frei von einer wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellung ist, so dass der Abschlussprüfer in der Lage ist, ein Prüfungsurteil darüber abzugeben, ob der Abschluss in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit einem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung aufgestellt wurde, und
- (b) in Übereinstimmung mit den Feststellungen des Abschlussprüfers einen Vermerk zum Abschluss zu erteilen und – wie in den ISA gefordert – zu kommunizieren.“<sup>703</sup>

Sie trägt beiden Aspekten Rechnung: Während sich ISA 200.11 (a) auf den fachlichen Aspekt der Erlangung hinreichender Sicherheit bei der Prüfungsdurchführung konzentriert, hebt ISA 200.11 (b) als gleichrangiges Ziel hervor, dass der Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit seinen Prüfungsfeststellungen einen Vermerk erteilt und seinen Kommunikationspflichten nachkommt. Der zweite Aspekt stellt mithin darauf ab, dass sämtliche aufgedeckten Fehler in das Prüfungsurteil einfließen und nicht verheimlicht oder vertuscht werden dürfen. Letzteres betrifft hingegen primär ethische Grundsätze<sup>704</sup> (Unabhängigkeit), die bei der IFAC – wie dies auch ansonsten üblich ist – einem separaten Regelwerk vorbehalten sind (*IESBA Code of Ethics*). Während z.B. die kritische Grundhaltung durchaus Bestandteil der fachlichen (fachtechnischen)

<sup>701</sup> Auszug aus der deutschen Übersetzung der *clarified* ISA, vgl. IDW [Hrsg.] (2011), S. 397.

<sup>702</sup> Auszug aus der deutschen Übersetzung der *clarified* ISA, vgl. IDW [Hrsg.] (2011), S. 477.

<sup>703</sup> Auszug aus der deutschen Übersetzung der *clarified* ISA, vgl. IDW [Hrsg.] (2011), S. 53 f.

<sup>704</sup> Fachtechnische Normen regeln Art und Umfang der Erbringung einer Prüfungsleistung und dabei den zeitlichen Ablauf einer Prüfung. Ethische Normen geben vor, unter welchen Voraussetzungen der Prüfer in der Lage ist, die fachtechnischen Normen sachgerecht anzuwenden und sprechen somit das Verhalten des Prüfers betreffende moralische Wertvorstellungen an. Vgl. Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus (2007), S. 113; Ruhnke, Klaus (2006b), S. 627 f.

Standards für die Prüfungsdurchführung sein muss, weil sie die Aufdeckungswahrscheinlichkeit erhöht, sollten ethische Grundsätze hingegen nicht mit den fachlichen vermischt werden.

Selbst wenn das IAASB die Auffassung vertritt, dass dieser nicht die Prüfungstechnik betreffende Aspekt in den ISA beibehalten werden soll, ließe sich diesbezüglich die Regelungsdichte deutlich reduzieren. Denn die übergreifende Zielsetzung des ISA 200.11 (b) spiegelt sich an zahlreichen Stellen in verschiedenen ISA wider. Es wäre m.E. dagegen ausreichend, den Hinweis, dass der Prüfer aus Prüfungsfeststellungen Konsequenzen für die Berichterstattung ziehen muss, als generellen Hinweis – d.h. themenübergreifend – einmal an zentraler Stelle (z.B. ISA 200, 450 oder 700) zu geben.

#### **4.3.3.7.3 Erörterung der Regelungsdichte am Beispiel des ISA 240, des Aussagen-Konzepts sowie weiterer ausgewählter Beispiele**

Obwohl das IAASB im *Clarity*-Projekt Ziele in den einzelnen ISA eingeführt hat, wurde die Regelungsdichte insgesamt nicht verringert. Die Prozessorientierung und der höhere Detaillierungsgrad, der mit dem *Audit-Risk*-Projekt im Jahre 2000 eingeführt wurde mit der Absicht, das Prüfungsvorgehen anders zu steuern, dominieren weiterhin. Es ist zu berücksichtigen, dass damit die Prüfungsqualität verbessert werden sollte und dabei Empfehlungen des *Panel on Audit Effectiveness* zur Weiterentwicklung von Prüfungsstandards aufgegriffen wurden (vgl. Kapitel 2.1.2.1). Diese Empfehlungen betreffen vor allem die Beurteilung der mit dem Auftrag verbundenen Risiken, die Umsetzung des Prüfungsrisikomodells, die Verantwortung des Abschlussprüfers für die Aufdeckung doloser Handlungen und die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsorgan.<sup>705</sup> Das sind gerade die Bereiche, in denen die *clarified* ISA eine höhere Regelungsdichte aufweisen (vgl. dazu auch die quantitative Analyse in Kapitel 4.3.3.6). *Mertin* führt die Änderung des Stils des Standardsetting auch darauf zurück, dass in dem gemeinsam mit dem US ASB durchgeführten Projekt „zwei höchst unterschiedliche Philosophien miteinander vereinbart werden [mussten], und zwar der international und in Europa vorherrschende *principles-based approach* und die bislang in den USA üblichen *‘detailed rules’*“.<sup>706</sup>

Um etwaige Verbesserungsmöglichkeiten zu eruieren, soll im Folgenden anhand von ausgewählten Vorgaben der ISA die Regelungsdichte erörtert werden. Deshalb konzentriert sich dieses Kapitel auf negative ISA-Beispiele; positive Beispiele (vgl. Abb. 7 in Kapitel 4.3.3.6) werden hier nicht betrachtet.

Die ISA mit den meisten Anforderungen sind laut Kapitel 4.3.3.6 ISA 600, ISA 700, ISA 240 und ISA 315/330. Da ISA 315/330 bereits in Kapitel 3.3 analysiert wurde, ISA 700 die Berichterstattung und nicht die Prüfungsdurchführung i.e.S. betrifft (vgl. Kapitel 2.2.2.1.3 zur Abgrenzung des Gegenstands dieser Arbeit) und ISA 600 v.a. die Besonderheiten bei Konzernabschlussprüfungen regelt, bietet sich ISA 240 als für die gesamte Prüfungsdurchführung relevanter und innerhalb des Regelwerks besonders wichtiger Standard (vgl. Kapitel 3.3.1) primär für eine weitergehende Untersuchung an.

<sup>705</sup> Vgl. *US POB (2000)*; *Schmidt, Stefan (2000)*, S. 794 ff.

<sup>706</sup> *Mertin, Dietz (2003)*, S. 4.

Die folgenden sechs Beispiele beziehen sich deshalb auf **ISA 240** als einen Standard mit relativ hoher Regelungsdichte. Es wird gegenüber gestellt, was für bzw. gegen die jeweilige Regelung und damit die gewählte Regelungsdichte spricht.

### Beispiel 1: Besprechung im Prüfungsteam

Die ISA fordern explizit eine Besprechung im Prüfungsteam, die dazu dient, die Anfälligkeit des Abschlusses für wesentliche falsche Darstellungen zu erörtern (ISA 315.10) und zwar mit besonderer Betonung auf solchen aufgrund von dolosen Handlungen (ISA 240.15).

#### PRO:

Obgleich der Anwendungsbereich von ISA 315 und 330 bereits Risiken aufgrund von dolosen Handlungen abdeckt (siehe Kapitel 3.3), soll ISA 240 ausführen, „wie ISA 315 und ISA 330 im Hinblick auf Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen anzuwenden sind“.<sup>707</sup> Da ISA 240 den Prüfungsprozess entsprechend ISA 315 und 330 abbildet, werden dabei Aspekte betont, die bereits von anderen ISA behandelt werden. Die mehrfache Regelung von Aspekten in verschiedenen ISA lässt sich mit dem Bestreben des IAASB erklären, dass **jeder ISA aus sich selbst heraus verständlich** („*to be understood on a stand-alone basis*“) sein soll.<sup>708</sup>

#### KONTRA:

In der Praxis werden die *Fraud*-Risiken zusammen mit den anderen Risiken in derselben Besprechung erörtert. Deshalb handelt es sich im Grunde um eine einzige Anforderung, obwohl mehrere *Requirement*-Textziffern (einschließlich der jeweiligen Nutzung des Modalverbs *shall*) suggerieren, es handele sich um mehrere Anforderungen. Das IAASB hätte mit dem Übergang von themenbezogenen auf prozessuale Standards die **Möglichkeit** nutzen können, **Textstellen zusammenzufassen** und solche Aspekte wie die Teambesprechung an einer einzigen Stelle in den ISA zu regeln (um damit nicht nur die Regelungsdichte zu reduzieren, sondern auch die Übersichtlichkeit und Auffindbarkeit für den Anwender zu erhöhen).

Da die Zielsetzung des ISA 315 bereits die Identifizierung und Beurteilung der Risiken aufgrund von dolosen Handlungen abdeckt, kann die Berechtigung eines separaten ISA 240 darin bestehen, diesbezüglich die Verantwortung des Abschlussprüfers abzugrenzen. Abgrenzung bedeutet darzustellen, was der Prüfer gerade nicht tun muss. Das heißt, es wäre in negativer Weise zu formulieren, was der Pflichtenumfang der Abschlussprüfung nicht umfasst. Dies wird allerdings aus der – positiv formulierten – Zielsetzung des ISA 240.10<sup>709</sup> nicht klar.

<sup>707</sup> ISA 240.1, in der Übersetzung gem. IDW [Hrsg.] (2011), S. 167.

<sup>708</sup> Zum Ziel „*stand-alone*“ vgl. z.B. IFAC [Hrsg.] (2008c), S. 8; Tz. 35; IFAC [Hrsg.] (2008d), S. 8; Tz. 34.

<sup>709</sup> ISA 240.10, in der Übersetzung gem. IDW [Hrsg.] (2011), S. 169: „Die Ziele des Abschlussprüfers sind (a) die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss aufgrund von dolosen Handlungen zu identifizieren und zu beurteilen, (b) durch die Planung und Umsetzung angemessener Reaktionen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise in Bezug auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen zu erhalten und (c) in angemessener Weise auf die in einer Abschlussprüfung entdeckten oder vermuteten dolosen Handlungen zu reagieren.“

### Beispiel 2: Risikobeurteilung auf Abschluss- und Aussageebene

„In Übereinstimmung mit ISA 315 muss der Abschlussprüfer die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen auf Abschlussebene sowie auf Aussageebene für Arten von Geschäftsvorfällen, für Kontensalden und für Abschlussangaben identifizieren und beurteilen.“ (ISA 240.25)

ISA 240.25 wird vollumfänglich durch ISA 315.25 umfasst. Denn ISA 315.25 verlangt bereits, dass der Abschlussprüfer die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen sowohl auf Abschlussebene als auch auf Aussageebene identifizieren und beurteilen muss. Dies schließt sämtliche Fehlerrisiken ein, somit auch diejenigen aufgrund doloser Handlungen.

#### PRO:

Eine explizite Nennung lässt sich – wie bei Beispiel 1 – damit erklären, dass ISA 240 ansonsten nicht für sich allein verständlich wäre. Einzuräumen ist, dass es auch in der EU die Auffassung gibt, dass Rechtsakte selbsterklärend sein sollen.<sup>710</sup>

#### KONTRA:

Dies rechtfertigt aber kein separates (und damit zusätzliches) *ISA-Requirement*. Im Gegensatz zu Beispiel 1, in dem ISA 240.15 die allgemeine Anforderung des ISA 315 besonders hervorhebt und erläutert, ist die als Beispiel 2 zitierte Textziffer vollumfänglich redundant.

Es wäre zweckmäßiger, den Grundsatz, dass die Standards für sich allein verständlich sein sollen, nicht auf einzelne ISA, sondern auf das ISA-Regelwerk insgesamt zu beziehen. Denn das Ziel, dass jeder ISA für sich allein (für jedermann) verständlich sein soll, beeinträchtigt die Verständlichkeit der ISA insgesamt: Teilweise führt dies zu weitreichenden Überschneidungen, so dass die Gefahr besteht, dass wichtige Aussagen in einer Fülle von Wiederholungen untergehen.<sup>711</sup>

Argumentiert man, dass die ISA ein sich geschlossenes Regelwerk sind, ist dieses Ziel der „*Stand-alone-ISA*“ nicht nötig. Die primären und sekundären Adressaten müssen das Regelwerk ohnehin insgesamt kennen. Und das Ziel der Transparenz gegenüber der Öffentlichkeit ließe sich auch oder sogar besser mit anderen Verlautbarungen verfolgen.

### Beispiel 3: Erfordernis einer kritischen Grundhaltung

Die Möglichkeit der Zusammenfassung von Textstellen lässt sich an einem weiteren Beispiel illustrieren, hier mit Bezug auf ISA 240 und ISA 200:

Die Bedeutung der berufstüblichen Skepsis des Abschlussprüfers (*professional skepticism* – im Deutschen mit dem Begriff „kritische Grundhaltung“ belegt<sup>712</sup>) wird in ISA 240 in dem Abschnitt „*Requirements*“ stärker betont als in ISA 200. In ISA 240 finden sich drei *Requirements* (ISA 240.12-14) mit drei Anwendungshinweisen (ISA 240.A7-A9), in ISA 200 hingegen ein *Require-*

<sup>710</sup> Vgl. *EU (1998)*, S. 4.

<sup>711</sup> Weitere Beispiele für Redundanzen vgl. Fn. 636 (zum Kriterium Notwendigkeit).

<sup>712</sup> Siehe Kapitel 3.3.4 in dieser Arbeit.

ment (ISA 200.15) mit fünf Anwendungshinweisen (ISA 200.A18-A22). Diese Textstellen weisen zum Teil erhebliche inhaltliche Überschneidungen auf (z.B. ISA 200.15 und .A19 mit ISA 240.12; 200.A22 mit 240.A8, 200.A21 mit ISA 240.13 und .A9; 200.A20 mit 240.A7).

#### **PRO:**

Dass dennoch beide Standards den Aspekt beleuchten, lässt sich ggf. mit der Bedeutung dieses Grundsatzes erklären. Aus der Grünbuch-Konsultation ergibt sich die Forderung der Investoren sowie Regulierungs-/Aufsichtsinstanzen nach einer stärkeren kritischen Grundhaltung.<sup>713</sup> Das EU-Parlament hebt in seiner Resolution zu dem weiteren Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung hervor, dass es die berufsmäßige Sorgfalt als Eckpfeiler der Prüfung ansieht, der sämtliche Stadien der Prüfung betrifft.<sup>714</sup>

Während der Abschlussprüfer selbstverständlich während der gesamten Prüfung eine kritische Grundhaltung beibehalten muss, wird sie umso wichtiger, wenn im zu prüfenden Unternehmen dolose Handlungen vorkommen können. In diesem Fall greifen übliche Prüfungshandlungen oft nicht. Es ist nachvollziehbar, dass der Standard den Abschlussprüfer im Hinblick auf Fehlerrisiken aufgrund doloser Handlungen besonders sensibilisieren möchte.

#### **KONTRA:**

Durch die Forderung nach einer kritischen Grundhaltung in beiden Standards erhöht sich aber weder die Intensität der kritischen Grundhaltung noch der Prüfungsumfang. Das IAASB setzt sich in gewisser Weise selbst unter „Eskalationsdruck“: Sofern es Dinge redundant regelt, müssen die wichtigeren Aspekte (noch) öfter wiederholt werden, um deren Bedeutung hervorzuheben.

#### **Beispiel 4: Inkonsistente Prüfungsnachweise**

ISA 240.14 fordert: „Wenn Antworten des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen auf Befragungen unstimmig sind, hat der Abschlussprüfer die Unstimmigkeiten zu untersuchen.“

Aus ISA 200.15 mit den zugehörigen Anwendungshinweisen ergibt sich bereits die Pflicht, widersprüchliche Prüfungsnachweise generell zu hinterfragen und dazu weitere Untersuchungen anzustellen.

#### **PRO:**

Mit dieser Anforderung in ISA 240.14 betont das IAASB zusätzlich das Erfordernis der kritischen Grundhaltung, bezogen auf dolose Handlungen durch die Unternehmensorgane.

#### **KONTRA:**

Allerdings stellt sich die Frage, warum in ISA 240 ausgerechnet ein einzelner Aspekt (Unstimmigkeiten bei Befragungen von Organmitgliedern) als zusätzliches *Requirement* festgelegt wird. Dies wäre nachvollziehbar, wenn damit die Negativabgrenzung verbunden wäre, dass Unstim-

<sup>713</sup> Vgl. EU-Kommission (2011), S. 8 f.

<sup>714</sup> Vgl. EU-Parlament (2011), S. 4, Nr. 16.

migkeiten bei Befragungen anderer Personen keine weiteren Untersuchungen erforderte – was aber von den ISA nicht beabsichtigt sein kann. Selbst wenn man argumentierte, dass nicht sämtliche Unstimmigkeiten von Prüfungsnachweisen zu untersuchen sind, sondern auch hier der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten ist, rechtfertigt dies nicht ISA 240.14 als gesonderte Anforderung. Denn Unstimmigkeiten bei Befragungen von Organmitgliedern wird grundsätzlich eine besondere Bedeutung beizumessen sein. Dieser Textziffer kann in der Sache höchstens der Charakter von *Guidance* zukommen.

Die als Beispiel 4 zitierte Textziffer wirkt redundant, weil sie bereits durch ein übergeordnetes Prinzip (ISA 200.15) abgedeckt ist. Wenn die ISA, wie in diesem Beispiel, bestimmte Sachverhalte ohne ersichtlichen Grund herausgreifen und dazu detaillierte Vorgaben machen, erweckt dies den Eindruck, dass ISA zu Einzelfallregelungen tendieren.

### Beispiel 5: Prüfung der Umsatzerlöse

An mehreren Stellen bezieht sich ISA 240 ausdrücklich auf die Prüfung von Erlöskonten (z.B. ISA 240.22). ISA 240.26 unterstellt als (widerlegbare) Vermutung, dass bei der Erlöserfassung Risiken doloser Handlungen bestehen. Falls der Abschlussprüfer im Einzelfall zu dem Schluss gelangt, dass die Vermutung nicht zutrifft, muss er dies in den Arbeitspapieren begründen (ISA 240.47). Nach ISA 240.27 muss der Abschlussprüfer beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen als bedeutsame Risiken behandeln mit den entsprechenden Folgen für die Prüfungsdurchführung, so dass dies über die o.g. Vermutung auch für die Erlöserfassung gilt.

Hier zeigt sich der Einfluss internationaler Entwicklungen des vergangenen Jahrzehnts. Eine zunehmende Kapitalmarktorientierung sowie die damit einhergehende Bedeutung einer *shareholder-value*-orientierten Unternehmensführung üben als Nebeneffekt auf viele Unternehmen einen erheblichen Druck zur Erreichung kurzfristiger Erfolgsziele aus. ISA 240 trägt dem veränderten Umfeld Rechnung, indem der Standard ausdrücklich auf Risiken manipulierter Umsatzerlöse in der zu prüfenden Einheit eingeht.<sup>715</sup>

#### KONTRA:

Andererseits ergibt sich der Eindruck von Einzelfallregelungen insbesondere, wenn die ISA **Vorgaben** für Prüfungshandlungen machen, die **unabhängig von der Risikoeinschätzung des Abschlussprüfers** durchzuführen sind. Die Anforderungen des ISA 240, die sich explizit auf die Umsatzerlöse beziehen, könnten als ein Beispiel für die Kasuistik in den ISA angeführt werden. Hier wird ein Regelbeispiel zu einem normativen Leitbild<sup>716</sup> erhoben.

Laut *Hill* ist grundsätzlich eine „weite Regelung auf mittlerem Abstraktionsniveau“ vorzuziehen, die durch Angabe von Ziel und Zweck der Regelung oder/und Beispiele konkretisiert werden.

<sup>715</sup> Vgl. IDW (2004c), S. 625.

<sup>716</sup> Auch in Gesetzen gibt es Beispiele dafür, die bei besonders schwer anzusehenden Fällen als Vermutung unterstellt werden, aber widerlegt werden können; vgl. *Hill, Hermann (1982)*, S. 112.

Kasuistische Regelungen sollten demnach lediglich dann gewählt werden, wenn vernünftigerweise nur wenige Fallgruppen existieren und diese deutlich abgrenzbar erscheinen.<sup>717</sup>

#### PRO:

Bezogen auf dieses ISA-Beispiel lässt sich allerdings argumentieren, dass es sich hier um ein bedeutendes Beispiel handelt, das – wenn auch nicht in jeder Abschlussprüfung – so doch in den meisten eine Rolle spielen sollte. Damit wird der Anwender für ein Problem **sensibilisiert**, dem möglicherweise in der Vergangenheit geringere Bedeutung beigemessen wurde. Betrachtet man die medienwirksamen Bilanzskandale seit 2000, entsteht zumindest der Eindruck, dass in vielen Fällen Umsatzerlöse zu hoch ausgewiesen wurden, sei es durch falsche Periodenabgrenzung oder Scheinerlöse.<sup>718</sup> Außerdem wird durch das Konzept der **widerlegbaren Vermutung** sichergestellt, dass im Einzelfall zwar demonstriert werden muss, dass man sich mit der Thematik befasst hat, die Norm zwingt aber nicht zur Vornahme einer Prüfungshandlung, die im Einzelfall nicht erforderlich erscheint.

#### Beispiel 6: Auflistung von Risikofaktoren für dolose Handlungen, etc.

ISA 240 enthält umfangreiche Anlagen, die Risikofaktoren bzw. Risikoindikatoren für dolose Handlungen sowie auf dolose Handlungen bezogene Prüfungshandlungen auflisten.

#### KONTRA:

Die Auflistung von Beispielen in Prüfungsstandards bergen grundsätzlich die Gefahr, dass Anwender sich verpflichtet fühlen, diese sukzessive abzuarbeiten, auch wenn sie im Einzelfall nicht relevant sind. *Ruhnke* verweist auf empirische Studien, die belegen, dass das Abarbeiten von Risikofaktoren das Aufdecken von *Fraud*-Sachverhalten nicht unterstützt, sondern sogar behindert. Bei der Verwendung von Fragebögen würden Prüfer in signifikant geringerem Umfang Normenverstöße aufdecken, die auf dolosen Handlungen beruhen. *Ruhnke* mutmaßt, dass Fragebögen dem Prüfer suggerieren, dass das anstehende Problem durch das einfache Abhaken kritischer Faktoren lösbar sei, und insofern möglicherweise der geforderten kritischen Grundhaltung entgegenwirken.<sup>719</sup> Dementsprechend wäre es gerechtfertigt zu fordern, dass die ISA eine Checklistenmentalität keinesfalls fördern sollten. D.h. sie sollen zwar ein systematisches, aber dennoch kein formalisiertes Prüfungsvorgehen fordern, das sowohl ineffizient als auch ineffektiv und damit der Prüfungsqualität abträglich sein kann.

#### PRO:

Die Aufzählung von Risikofaktoren für dolose Handlungen in ISA 240 wäre insoweit nicht zu beanstanden.<sup>720</sup> ISA 240 nennt mögliche Risikofaktoren im Anhang, um den Beispielcharakter –

<sup>717</sup> Vgl. *Hill, Hermann (1982)*, S. 112.

<sup>718</sup> Vgl. Überblick über Bilanzskandale in Europa bei *Block, Christian (2011)*, S. 9 ff. Ferner *Köhler, Annette G./ Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus (2008)*, S. 112 f.

<sup>719</sup> Vgl. *Ruhnke, Klaus (2006)*, S. 1173.

<sup>720</sup> Indirekt auch bei *Ruhnke, Klaus (2006)*, S. 1173, der sich dafür ausspricht, „Risikofaktoren in den Anhang [eines Standards] aufzunehmen, um dem Normenanwender ein abgeschwächtes Bindungspotenzial dieser Beispiele zu signalisieren“. *Mock/ Turner* haben festgestellt, dass Prüfungsteams, die Risikofaktoren für dolose Handlungen formfrei dokumentieren und dabei lediglich einzelne Beispiele

und dementsprechend den fehlenden Verpflichtungscharakter – zu betonen. Dies gilt gleichermaßen für die ebenfalls im Anhang des Standards aufgelisteten Beispiele für mögliche Prüfungshandlungen, mit denen den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen begegnet werden kann und die das Integrieren eines Überraschungsmoments veranschaulichen.

Beispielaufzählungen in den Anwendungshinweisen, wie sie z.B. ISA 240.A10 und .A11 enthalten, können für die Praxis hilfreich sein, um Ideen zu geben, was Gegenstand der Teambesprechung sein kann. Aufgrund ihrer Platzierung im Erläuterungsteil und Kennzeichnung als A-Tz. macht das IAASB deutlich, dass diese Aufzählungen jedoch nicht als in jedem Fall verpflichtend abzuarbeitende Checklistenposten zu verstehen sind.

Hill sieht in beispielhaften, nicht abschließenden Aufzählungen von Fallgruppen, die durch das Wort „insbesondere“ gekennzeichnet werden, einen Mittelweg zwischen enumerativer Kasuistik und Generalklausel.<sup>721</sup> Die ISA bedienen sich häufig dieser Technik.

Ein bedeutender Bestandteil der ISA ist ihr **Aussagen-Konzept**, das sich im Zeitablauf verändert hat und deshalb im Folgenden kurz dargestellt werden soll.

Wie Kapitel 3.3.3 ausführt, ist im Rahmen der Abschlussprüfung eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene erforderlich. Die Verwendung von Aussagen bei der Prüfungsdurchführung ist laut Ruhnke/ Lubitzsch „elementarer Bestandteil aller fortschrittlichen Systeme von Prüfungsnormen“<sup>722</sup>.

Aussagen im Abschluss stellen ausdrücklich abgegebene oder implizit enthaltene<sup>723</sup> Erklärungen und Einschätzungen der gesetzlichen Vertreter des zu prüfenden Unternehmens dar (vgl. ISA 315.4 (a)). Aussagen lassen sich bspw. – wie in der Rechnungslegung üblich – in Ansatz, Bewertung und Ausweis strukturieren.<sup>724</sup> Diese Aussagen lassen sich weiter untergliedern: Mit dem Ansatz von Vermögensgegenständen im Abschluss ist die Aussage verbunden, dass diese Vermögensgegenstände tatsächlich existieren (Bestand), vollständig abgebildet sind und der bilanzierenden Einheit wirtschaftlich zuzurechnen sind. Mögliche Aussagen listet die folgende Abbildung beispielhaft auf.

---

an die Hand bekommen („open-ended form“), im Einzelfall deutlich mehr Risikofaktoren identifiziert haben als Prüfungsteams, die mit Checklisten arbeiten, die abschließend erscheinende Aufzählungen enthalten; vgl. Mock, Theodore J./ Turner, Jerry L. (2005), S. 74.

<sup>721</sup> Vgl. Hill, Hermann (1982), S. 111.

<sup>722</sup> Ruhnke, Klaus/ Lubitzsch, Kay (2006), S. 366.

<sup>723</sup> Beispiel für eine implizite Aussage: Nach § 285 Nr. 21 HGB sind zumindest die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte, soweit sie wesentlich sind, mit nahe stehenden Personen im Anhang anzugeben. Enthält ein handelsrechtlicher Abschluss keine Angabe dazu, ist damit implizit die Aussage der gesetzlichen Vertreter verbunden, dass es im Geschäftsjahr keine solchen Transaktionen gab.

<sup>724</sup> Vgl. z.B. Kategorisierung der Rechnungslegungsvorschriften im HGB; Ruhnke, Klaus/ Lubitzsch, Kay (2006), S. 370. Die handelsrechtlichen Ordnungsmäßigkeitskriterien für die Buchführung gehen teilweise über die von den ISA genannten Aussagen hinaus (Zeitnähe und Nachvollziehbarkeit); vgl. IDW (1998), S. 338.



Aussagen müssen ausreichend detailliert sein, um eine Basis für die Beurteilung der Fehlerrisiken sowie die Gestaltung weiterer Prüfungshandlungen bilden zu können. So ist m.E. nachvollziehbar, wenn für Zwecke der Prüfungsplanung die Aussagen um eine weitere Kategorie „Periodenabgrenzung“ ergänzt werden, wenngleich vertreten werden kann, dass inhaltlich die Aussagen „Vollständigkeit“ und „Bestand/ Vorhandensein“ die von ISA 315.A111 zusätzlich genannte Aussage zur periodengerechten Abgrenzung (*Cutoff*) bereits umfassen.<sup>725</sup>

Bis 2003 begnügten sich die ISA mit der bloßen Aufzählung von sieben Aussagen<sup>726</sup>. Bei der Überarbeitung des Prüfungsrisikomodells im 2003 abgeschlossenen *Audit-Risk-Projekt* (vgl. Kapitel 2.1.2.1) wurde das Aussagen-Konzept weiter ausgebaut. Die ISA unterscheiden im Zusammenhang mit der Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene nach

- Arten von Geschäftsvorfällen (*classes of transactions*),
- Kontensalden (*account balances*),
- Abschlussangaben (*disclosures*).<sup>727</sup>

So werden auch die Aussagen entsprechend dieser **Dreiteilung** systematisiert.

Verkürzte Aussagen-konzeption	CEAVOP/VEBBAG <sup>728</sup>	IDW Praxishandbuch <sup>729</sup>	ISA 315.A111		
			Arten von Geschäftsvorfällen	Kontensalden	Angaben im Abschluss
Ansatz	Bestand	Vorhandensein/ Eintritt	Eintritt	Vorhandensein	Eintritt
		Periodenabgrenzung	Periodenabgrenzung		
	Vollständigkeit (wirtschaftliches) Eigentum	Vollständigkeit	Vollständigkeit	Vollständigkeit	Vollständigkeit
		Zurechnung		Rechte und Verpflichtungen	Rechte und Verpflichtungen
Bewertung	Bewertung	Bewertung/ Zuordnung		Bewertung und Zuordnung	Bewertung
	Genauigkeit	Genauigkeit	Genauigkeit		Genauigkeit
Ausweis	Ausweis	Ausweis/ Verständlichkeit	Kontenzuordnung		Ausweis und Verständlichkeit

Abb. 8: Vergleich verwendeter Aussagen in der Rechnungslegung

Quelle: eigene Darstellung<sup>730</sup>

Dieses Aussagen-Konzept, das zunächst in **ISA 500**<sup>731</sup> aufgenommen wurde, findet sich nach dem *Clarity-Projekt* in dem *Application Material (ISA 315.A110-A112)*, so dass sich keine An-

<sup>725</sup> Ruhnke, Klaus/ Lubitzsch, Kay (2006), S. 371, befürworten hingegen eine separate Aussage, weil die Periodenabgrenzung ein zentrales Bilanzierungsprinzip nach IFRS und HGB ist.

<sup>726</sup> Vgl. ISA 500.13 im IFAC Handbook 2003 (IFAC (2003)), S. 294.

<sup>727</sup> Vgl. z.B. ISA 315.25.

<sup>728</sup> Das Akronym CEAVOP steht für die englischen Aussagen: **C**ompleteness/ Vollständigkeit, **E**xistence/ Bestand, **A**ccuracy/ Genauigkeit, **V**aluation/ Bewertung, **O**wnership/ (wirtschaftliches) Eigentum, **P**resentation/ Ausweis; vgl. z.B. Schindler, Joachim (1997), S. 158, zum KPMG Audit Service Manual. Diese sechs Aussagen finden sich auch bei WPK (2012c), Abschnitt 6.4.1, allerdings in der deutschen Sortierung (Akronym VEBBAG).

<sup>729</sup> Vgl. IDW [Hrsg.] (2012b), S. 244 und 274.

<sup>730</sup> in grober Anlehnung an Ruhnke, Klaus/ Lubitzsch, Kay (2006), S. 370; Aussagen gemäß ISA 315.A111 (was vor dem *Clarity-Projekt* ISA 500.17 entsprach) in der deutschen Übersetzung von IDW [Hrsg.] (2011).

<sup>731</sup> Vgl. ISA 500.17 f. im IFAC Handbook 2005 (IFAC (2005b)).

forderung ableiten lässt, es in dieser Form anzuwenden. Der Prüfer kann sich auch dafür entscheiden, die Aussagen zu Geschäftsvorfällen und Ereignissen mit den Aussagen zu Kontensalden zu kombinieren. Außerdem stellt ISA 315.A112 klar, dass der Abschlussprüfer die ausführlich in ISA 315.A111 beschriebenen Aussagen verwenden oder andere Formulierungen wählen kann, vorausgesetzt, dass alle sämtliche Aspekte inhaltlich abgedeckt sind. Wenn es sich ohnehin nicht um eine verbindliche Vorgabe handelt, stellt sich die Frage, wieso das IAASB in den *clarified* ISA das komplex anmutende Aussagen-Konzept beibehalten hat.

Die höhere Regelungsdichte ist auch hier auf den Versuch zurückzuführen, das Prüferverhalten zu beeinflussen. Bezweckt wird mit dem ausführlichen Aussagen-Konzept, dass der Abschlussprüfer seine Prüfungshandlungen stärker auf die eingeschätzten Risiken ausrichtet. Mit einer besseren Verknüpfung von Risikobeurteilung und darauf reagierenden Prüfungshandlungen soll erreicht werden, dass sich der Abschlussprüfer stärker auf Prüffelder mit höheren Fehlerrisiken konzentriert.<sup>732</sup> Ohne die Details des Aussagen-Konzepts in Gänze vorzuschreiben, vermittelt ISA 315 eine Vorstellung davon, welche Überlegungen den Prüfer leiten sollten.

Andererseits ist die Darstellung komplex und dadurch wenig eingängig, was nicht nur die Steuerungsfunktion für die primären Adressaten beeinträchtigen, sondern erst recht die Verständlichkeit für sekundäre und tertiäre Adressaten der ISA und damit die Transparenz in Frage stellen kann. Die Überarbeitung im *Audit-Risk*-Projekt folgt Empfehlungen des *Panel on Audit Effectiveness*, an denen *Schmidt* kritisiert, dass für viele Empfehlungen keine ausreichende Begründung erkennbar sei. Außerdem führen die Empfehlungen zur detaillierten Regelung prüfungstechnischer Aspekte ggf. zu einer Verschlechterung der Prüfungsqualität.<sup>733</sup>

Auch *Ruhnke/ Lubitzsch* halten das Aussagen-Konzept für unübersichtlich, führen aber diverse Studien an, nach deren Auswertung Standardprüfprogramme zu wenig an die Risikosituation im Einzelfall angepasst wurden. Die Aussagen stellen ein Bindeglied zwischen Risiken und Prüfungshandlungen dar. *Ruhnke/ Lubitzsch* halten die Konzeption insgesamt für vorzuziehenswert, weil dadurch ein differenziertes Vorgehen des Prüfers angezeigt ist.<sup>734</sup>

Ein risikoorientierter Prüfungsansatz grenzt sich von einem prüfungshandlungsorientierten Vorgehen ab, bei dem die Ausführung eines Standardprogramms von Prüfungshandlungen im Vordergrund steht und nicht die besonderen Erfordernisse des Einzelfalls.<sup>735</sup> Der Eindruck, dass in den ISA solche standardisierte, checklistenartige Anforderungen vorliegen, kann m.E. entstehen, wenn **Prozessschritte sehr detailliert** oder bis ins Kleinste aufgesplittet werden. Beispiele:

- **ISA 265.9**<sup>736</sup> verlangt vom Abschlussprüfer, bedeutsame Mängel im IKS in angemessener Zeit den für die Überwachung Verantwortlichen schriftlich mitzuteilen. Diese Anforderung

<sup>732</sup> Vgl. *IFAC (2003b)*.

<sup>733</sup> Vgl. *Schmidt, Stefan (2000)*, S. 810.

<sup>734</sup> Vgl. *Ruhnke, Klaus/ Lubitzsch, Kay (2006)*, S. 372.

<sup>735</sup> Vgl. *Mochty, Ludwig (1997)*, S. 733.

<sup>736</sup> Zum Vergleich: Für einen deutschen ISA-Anwender stellt ISA 265.9 keine neue Anforderung dar. Aufgrund des Prüfungsberichts als fortwährendes Berichtsinstrument ist ein Abschlussprüfer bereits ge-

greift, wenn im Rahmen der Abschlussprüfung bedeutsame Mängel im IKS festgestellt worden sind. Um diese Anforderung einzuhalten, hat der Abschlussprüfer vorher festzustellen, ob überhaupt Mängel vorliegen (ISA 265.7) und welche davon nach seiner Auffassung bedeutsam genug sind, um die Aufmerksamkeit der für die Überwachung Verantwortlichen zu verdienen (ISA 265.8). Insofern sind die in ISA 265 separat aufgeführten Textziffern ISA 265.7 und ISA 265.8 implizit in ISA 265.9 enthalten. Anstelle von drei *Requirements* hätte ein einziges *Requirement* ausgereicht, ohne einen Unterschied in der Prüfungsdurchführung nach sich zu ziehen.

- **ISA 402.9 (a)** verlangt, dass der Abschlussprüfer des Auslagernden ein Verständnis gewinnen muss von der Art der von dem Dienstleister erbrachten Dienstleistungen und deren Bedeutung für den Auslagernden, einschließlich der Auswirkungen auf das IKS des Auslagernden. Nach ISA 402.11 muss der Abschlussprüfer des Auslagernden entscheiden, ob ein ausreichendes Verständnis von Art und Bedeutung der von dem Dienstleister erbrachten Dienstleistungen und von deren Auswirkungen auf das für die Abschlussprüfung relevante IKS der auslagernden Einheit erlangt wurde, um als Grundlage für die Feststellung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen dienen zu können. Für viele Anwender wird nicht nachvollziehbar sein, warum das IAASB dafür zwei *Requirements* statt einem festgelegt hat.

Diese detaillierte Aufspaltung von Prozessschritten kann zum einen der englischen Sprache geschuldet sein, weil sich hier die prozessorientierte Denkweise der Angelsachsen widerspiegelt (vgl. Kapitel 4.3.3.1.3.2).

Andererseits kann eine (zu) hohe Regelungsdichte dem Wunsch entspringen, mit möglichst konkreten Vorgaben für den Einzelfall Anleitung zu geben. Dabei wird jedoch verkannt, dass gerade die Schaffung von Ermessen bei der Rechtsanwendung (zum Begriff der bewussten „Unbestimmtheit“ siehe Kapitel 4.3.2.1.2) dazu dient, die konkreten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen und überhaupt erst Einzelfallgerechtigkeit zu ermöglichen.<sup>737</sup> Emmenegger führt als Ursache für eine zu hohe Normdichte das (vermeintliche) „Ideal der Lückenlosigkeit“ an, von dem man sich zugunsten einer „bewussten Weitmaschigkeit des Gesetzesnetzes“ wieder distanziert hat.<sup>738</sup>

Wie Müller zu Recht ausführt, dürfen die Möglichkeiten der Rechtsetzung, gesellschaftliche Entwicklungen zu lenken, nicht überschätzt werden. Sie lassen sich nur begrenzt steuern. Zu hohe Erwartungen an die Rechtsetzung führen zu einer „Überanstrengung“, zu Überregulierungen, welche ihre Wirksamkeit und damit ihre Glaubwürdigkeit beeinträchtigen.<sup>739</sup>

---

wohnt, gemäß § 321 HGB i.V.m. *IDW PS 450*, Tz. 47 und 66 schriftlich über wesentliche Mängel im IKS zu berichten. Darüber hinaus verlangt § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG die mündliche Berichterstattung in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats über die wesentlichen Prüfungsergebnisse, insb. wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems bezogen auf den Rechnungslegungsprozess.

<sup>737</sup> Vgl. Müller, Georg (2006b), S. 508.

<sup>738</sup> Vgl. Emmenegger, Sigrid (2006), S. 216.

<sup>739</sup> Vgl. Müller, Georg (2006), S. 264.

Die ISA geben vor, für Zwecke der Prüfungsdurchführung eine niedrigere Wesentlichkeitsgrenze festzusetzen. Dafür unterscheiden sie die **Begriffe Wesentlichkeit und Toleranzwesentlichkeit**<sup>740</sup> (*performance materiality*). Die Wesentlichkeit wird als das Maß an Abweichung definiert, ab der die Nutzer des Abschlusses ihre ökonomischen Kalküle möglicherweise verändern werden. Die vom Abschlussprüfer festgelegte Wesentlichkeitsgrenze wird folglich von seiner Wahrnehmung der Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten beeinflusst (**ISA 320.4**). Für die Zwecke der ISA stellt die Toleranzwesentlichkeit jenes Maß an Abweichung dar, mit welcher der Abschlussprüfer auf die Wesentlichkeit reagiert: Der Abschlussprüfer legt die Toleranzwesentlichkeit so niedrig fest, dass die Summe aus erkannten, nicht korrigierten Abweichungen und geschätzten nicht erkannten Abweichungen die Wesentlichkeit nicht überschreiten wird (**ISA 320.9**), und trägt damit dem Aggregationsrisiko Rechnung. Die Begriffe „Wesentlichkeit“ und „Toleranzwesentlichkeit“ werden sowohl auf der Ebene des Abschlusses als Ganzes als auch bei Bedarf auf der Ebene der einzelnen Posten, Postenbestandteile oder sonstigen Angaben angewendet.<sup>741</sup>

Es stellt sich die Frage, ob Vorgaben in dieser Detaillierung in Prüfungsstandards erforderlich und angemessen sind. Es handelt sich um Aspekte der konkreten Prüfungsdurchführung bzw. Prüfungstechnik, die man m.E. üblicherweise in *Audit Manuals* bzw. **Praxishandbüchern** platzieren würde. Das IAASB könnte solche Anregungen in Arbeitshilfen integrieren.

Dieselbe Überlegung lässt sich auch für die Festlegung einer Nichtaufgriffsgrenze anstellen: Gemäß **ISA 450.A2** i.V.m. **ISA 450.5** kann der Abschlussprüfer einen Betrag bestimmen, unterhalb dessen falsche Angaben als zweifelsfrei unbeachtlich gelten. Gegen eine solche Regelung als Rechtsnorm spricht, dass die Festlegung eines solchen Grenzwerts freiwillig ist. Andererseits grenzt die Regelung den Pflichtenrahmen ab, zeigt auf, wie sich der Prüfer Vereinfachungen bedienen kann und ist somit bei der Auslegung – z.B. im Rahmen von Qualitätskontroll- oder Gerichtsverfahren – relevant.

Die ISA basieren auf dem Konzept der **sole responsibility**, d.h. der Abschlussprüfer trägt die Gesamtverantwortung für das Prüfungsurteil zum Jahres- bzw. Konzernabschluss, ungeachtet dessen, ob andere Prüfer involviert sind, wie dies auch nach Art. 27 der Abschlussprüferrichtlinie der Fall ist (vgl. Kapitel 4.3.3.3.2).<sup>742</sup> Die früher in den ISA enthaltene Möglichkeit der geteilten Verantwortung (*division of responsibility*)<sup>743</sup> wurde abgeschafft, selbst wenn nationales Recht im Bestätigungsvermerk eine Bezugnahme auf andere Prüfer verlangen sollte (**ISA 600.11**).

So verbieten die ISA an mehreren Stellen, dass der Vermerk des Abschlussprüfers auf andere Urteile Bezugnimmt. Wenn im Ausnahmefall eine solche Bezugnahme nach nationalen Geset-

<sup>740</sup> Zum deutschen Begriff vgl. *IDW [Hrsg.] (2011)* zu **ISA 320.9**, S. 385, sowie *IDW PS 250 n.F.*, Tz. 11.

<sup>741</sup> Abgrenzung der Begrifflichkeiten siehe *IDW (2011)*, S. 385, Anmerkung des Übersetzers zu **ISA 320.9**.

<sup>742</sup> Dies ist in den ISA implizit enthalten in der Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise als hinreichende Grundlage zur Abstützung seines Prüfungsurteils (vgl. dazu auch **ISA 402.A44**).

<sup>743</sup> Vgl. **ISA 600** „Using the Work of Another Auditor“, Tz. 18, im *IFAC Handbook 2003 (IFAC (2003), S. 406)*.

zen dennoch verlangt wird, muss der Abschlussprüfer nach ISA im Vermerk darauf hinweisen, dass durch die Bezugnahme seine Verantwortung für das Prüfungsurteil nicht verringert wird.

ISA 600.11 legt dies für den *Group Auditor* in Bezug auf Teilbereichsprüfer fest. Für den Abschlussprüfer bestimmt dies **ISA 402.21** in Bezug auf die Tätigkeit eines Prüfers des Dienstleisters, **ISA 620.14** in Bezug auf die Arbeit eines Sachverständigen. Statt in mehreren Textziffern mit fast identischem Wortlaut hätte es m.E. ausgereicht, diesen Sachverhalt in grundsätzlicher Weise nur einmal – z.B. in ISA 700 zum Bestätigungsvermerk – zu regeln.

#### 4.3.3.7.4 Zusammenfassende Würdigung der Regelungsdichte

Die Beispiele in Kapitel 4.3.3.7.3 illustrieren, dass die ISA bei der Regelung der Prüfungsdurchführung u.a. Prozessschritte stark aufsplitten, dass sie auch Sachverhalte berücksichtigen, die aufgrund ihrer Art die praktische Handhabung betreffen und deshalb inhaltlich eher in Praxis- handbüchern zu erwarten wären und dass sie u.U. Aspekte an mehreren Stellen anstelle eines übergeordneten Grundsatzes regeln.

Auch wenn ein planvolles Prüfungsvorgehen sinnvoll erscheint, stellt sich die Frage, in welchem Detaillierungsgrad dieses strukturiert bzw. systematisch vorgegeben werden soll. Detailliertere Regelungen in den Anforderungen oder den Anwendungshinweisen finden sich vornehmlich in Bereichen, in denen Stakeholder Inkonsistenzen im Prüferverhalten (z.B. bei der Feststellung bedeutsamer Risiken und dem Umgang damit) monieren. Laut einer Befragung des IAASB zu Problemen bei der Anwendung der *clarified ISA (Post Implementation Review)* wird – weiterhin – Handlungsbedarf u.a. in den (ohnehin bereits detaillierteren) Standards wie ISA 315, 240 und 600 gesehen.<sup>744</sup> Eine Formalisierung im Sinne der Vorgabe von einzelnen Prüfungshandlungen mag ggf. auch unter Haftungsaspekten als vorteilhaft erachtet werden, weil damit in zivilrechtlichen Auseinandersetzungen der Nachweis einer ordnungsmäßigen Prüfung eher erbracht werden kann.<sup>745</sup> Einen weiteren Grund für ein formalisiertes Prüfungsvorgehen sieht *Richter* in Fällen, in denen weniger erfahrene Prüfer eingesetzt werden.<sup>746</sup>

Ein zu stark formalisiertes Prüfungsvorgehen dient aber – im Gegensatz zur Ausrichtung der Prüfung an den Risiken – nicht der Qualität einer Abschlussprüfung und ist möglicherweise unwirtschaftlich. Laut der EU-Auswertung der Stellungnahmen zur Grünbuch-Konsultation beobachten geprüfte Unternehmen, dass Abschlussprüfer formalisierter vorgehen, um Ansprüche von Regulatoren nachzukommen: „The role of the regulators should also be revisited because many auditors have increased their focus on checklists in order to meet the demand of audit inspection units. This situation can distort the quality because it has led to a 'perceived degeneration' of an audit into a review on IFRS compliance instead of providing a professional judgment.“<sup>747</sup>

Die zunehmende Regelungsdichte z.B. des ISA 240 lässt sich historisch erklären, weil verschiedene **Stakeholder** immer wieder Änderungen in den Prüfungsstandards wünschen, um die

<sup>744</sup> Vgl. *IFAC (2013d)*, S. 11 f.

<sup>745</sup> Vgl. *Richter, Martin (2006)*, S. 42 f.

<sup>746</sup> Vgl. *Richter, Martin (2006)*, S. 51.

<sup>747</sup> *EU-Kommission (2011)*, S. 11.

Wahrscheinlichkeit für die Aufdeckung von falschen Abschlussangaben aufgrund doloser Handlungen zu vergrößern.<sup>748</sup> Dabei wird unterstellt, dass detailliertere Regelungen eine stärkere Sensibilisierung und bessere Anleitung der Prüfer bewirken. Dazu gehört bspw., dass der Abschlussprüfer Risikofaktoren für dolose Handlungen bei der Entwicklung des Prüfprogramms berücksichtigt und der ISA dies durch die Auflistung typischer Risikofaktoren zu unterstützen versucht. Ungeachtet der Frage, ob das *Application Material* oder Teile davon nicht generell außerhalb der ISA veröffentlicht werden sollte,<sup>749</sup> sind beispielhafte Aufzählungen in ISA 240 (Beispiel 6 in Kapitel 4.3.3.7.3) nicht zu beanstanden. Ebenso wenig lässt sich der Vorwurf, die ISA seien zu kasuistisch, am Beispiel der Anforderungen an die Prüfung der Erlöskonten (Beispiel 5 in Kapitel 4.3.3.7.3) festmachen.

Allerdings führt das Ziel, dass jeder ISA aus sich selbst heraus („**stand-alone**“) lesbar sein soll, m.E. zu einer unnötig hohen Regelungsdichte. Diese Regelungsdichte führt zum Teil zu Redundanzen (Beispiel 2 in Kapitel 4.3.3.7.3) oder inhaltlichen Überschneidungen (Beispiele 1 und 3 in Kapitel 4.3.3.7.3). Mit der hohen Regelungsdichte können Verständnisschwierigkeiten statt Klarstellungen einhergehen. Dies gilt v.a. für die **Parallelität von ISA 315/ 330 und ISA 240**, wie folgende Textstellen demonstrieren:

- Aus ISA 240.27 geht z.B. hervor, dass *Fraud* generell bei jeder Abschlussprüfung als bedeutsames Risiko zu behandeln ist (vgl. dazu auch Kapitel 3.3.3). Demgegenüber vermittelt ISA 315.28 den Eindruck, dass *Fraud* nur einer von mehreren möglichen Einflussfaktoren (wie z.B. die Komplexität der Geschäftsvorfälle oder der Grad von Bewertungsunsicherheiten) ist und die Einschätzung im jeweiligen Einzelfall beim Abschlussprüfer liegt. Ungeachtet der missverständlichen Formulierung könnte zumindest durch einen Verweis in einer Fußnote zu ISA 315.28 (a) auf die spezifische Norm des ISA 240 diesem Eindruck ein wenig entgegengewirkt werden.
- Bei der Wahl von Art, Umfang und Zeitpunkt der Prüfungshandlungen zur Reaktion auf Fehlerrisiken aufgrund doloser Handlungen auf Abschlussebene misst das IAASB dem Einbauen eines Überraschungsmoments eine besondere Bedeutung bei (vgl. Kapitel 3.3.4). ISA 240.29 geht dabei über die allgemeinen Anforderungen des ISA 330 hinaus: Während ISA 330.5 i.V.m. ISA 330.A1 den Einbau eines Überraschungsmoments bei der Auswahl der weiteren Prüfungshandlungen als eine mögliche Reaktion auflistet, verlangt ISA 240.29 (c) dies zwingend. Zwar ist ISA 240.29 lediglich relevant, wenn aufgrund der Risikobeurteilung tatsächlich von Fehlerrisiken aufgrund doloser Handlungen ausgegangen werden muss; andererseits definiert ISA 240.27 diese von vorn herein als bedeutsame Risiken.
- ISA 315.6 und .A6 gehen bereits auf Befragungen als verpflichtende Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung ein. Nichtsdestotrotz behandelt ISA 240 diesen Aspekt auch eingehend in Tz. 17 ff. und Tz. A12-A18. Dass ISA 240 Befragungen besonders herausstellt, ist nachvollziehbar. Denn Studien belegen, dass als wichtigste Quelle für die Aufdeckung von

<sup>748</sup> Vgl. z.B. Gärtner, Michael (2003); S. 244 f.; Schmidt, Stefan (2000), S. 799 f.; IOSCO (2005), S. 3.

<sup>749</sup> Vgl. Kapitel 4.3.3.5 zum Kriterium Stufengerechtigkeit.

dolosen Handlungen Hinweise von Unternehmensinternen gelten.<sup>750</sup> Dennoch sind die Regelungen nicht überschneidungsfrei.

#### 4.3.4 Zwischenergebnis

Kapitel 4.3.3 hat sich mit der in Kapitel 1 gestellten Frage befasst, ob sich die ISA angesichts der Art und Weise, wie sie verfasst sind, als Rechtsnorm eignen.

Wenngleich die Sprache der ISA nicht als „kraftvoll und elegant“ (vgl. Kapitel 4.3.2.1.2) bezeichnet werden kann, würde es für die Eignung als Rechtsnorm ausreichen, wenn die herausgearbeiteten Kriterien an die Güte von Normen als weitgehend erfüllt angesehen werden können. Zuzustimmen ist den Ausführungen in legislatischen Richtlinien, dass allgemeine Regeln für den Sprachstil bei der Formulierung von Rechtsvorschriften nicht überbewertet werden sollten und dass der Eindeutigkeit und Übersichtlichkeit der Norm der Vorrang vor der Ästhetik des Textes einzuräumen ist.<sup>751</sup>

Die *clarified* ISA nutzen die Modalverben *shall* bzw. *may* stringent. Insofern hat das IAASB sein Ziel der (formalen) **Eindeutigkeit** der Anforderungen erfolgreich umgesetzt. Außerdem ist bereits durch den neuen Aufbau der Standards zu erkennen, worin die Anforderungen bestehen und welche Textbausteine Erläuterungscharakter haben. Allerdings wurde dem Kriterium Eindeutigkeit so viel Bedeutung beigemessen, dass dies mitunter zu Lasten der Verständlichkeit geht. Stattdessen hätte das IAASB bei diesen konfliktären Kriterien ein ausgewogeneres Verhältnis anstreben können. Auch wenn die Gewichtung ggf. auf der Vermutung beruht, dass die EU-Kommission diesem Kriterium eine besonders hohe Bedeutung beimisst,<sup>752</sup> rechtfertigt dies keine Überbetonung der Eindeutigkeit.

Obwohl die Verbesserung der **Verständlichkeit** ein erklärtes Ziel des *Clarity*-Projekts war, hat das IAASB die historisch gewachsene Systematik des Regelwerks nicht verändert. Auch innerhalb einzelner ISA lassen sich Beispiele finden, bei denen die Übersichtlichkeit (als Unteraspekt der Verständlichkeit) verbessert werden kann. Insgesamt betrachtet hat das *Clarity*-Projekt aber die Übersichtlichkeit deutlich verbessert. Dies gilt hingegen nicht für die weiteren Unteraspekte der Verständlichkeit: Die Einfachheit und Kürze/ Knappheit wurden nicht immer beachtet. Wenngleich es sich um Fachtexte handelt, hätte man in einigen Fällen auf Schachtelsätze und komplexe Terminologie verzichten können. Deshalb existiert durchaus Verbesserungspotenzial in Bezug auf die Verständlichkeit, jedoch nicht in einem Ausmaß, dass die Eignung der ISA für Zwecke der Übernahme in europäisches Recht an sich zu verneinen wäre.

Es ist einzuräumen, dass das Kriterium Verständlichkeit angesichts der verschiedenen Adressaten in der EU subjektiv durchaus unterschiedlich beurteilt werden kann. Zum einen lassen sich Adressaten nach Sprache und Kultur differenzieren. Zum anderen ergeben sich aus der Nutzung und dem Kenntnisstand verschiedene **Adressatenkreise**:

- Primäre Adressaten sind die Abschlussprüfer als die aus den Normen Verpflichteten, die anhand der ISA Abschlussprüfungen durchzuführen haben.

<sup>750</sup> Vgl. KPMG (2013), S. 18 f. und 28 f.

<sup>751</sup> Vgl. Bundeskanzleramt Österreich (1990), S. 6.

<sup>752</sup> Vgl. Tiedje, Jürgen (2006), S. 598.

- Sekundäre Adressaten sind Vertreter von Enforcement- bzw. Aufsichtsstellen oder der Judikative, die im Rahmen der Qualitätskontrolle, von Inspektionen, Berufsaufsichtsverfahren oder bei gerichtlichen Auseinandersetzungen die ordnungsgemäße Anwendung der ISA beurteilen müssen.
- Tertiäre Adressaten im Sinne sonstiger Stakeholder (Investoren, Analysten, Kreditinstitute, Lieferanten, Arbeitnehmer, Rentner, Kunden, Endverbraucher und die interessierte Öffentlichkeit<sup>753</sup>), die sich vielleicht nicht in derselben Intensität wie die primären und sekundären Adressaten mit den ISA befassen, denen aber im Hinblick auf das EU-Ziel der Transparenz zumindest ermöglicht werden soll, sich einen Überblick über die Durchführung von Abschlussprüfungen zu verschaffen.

Verbesserungsmöglichkeiten gibt es darüber hinaus bei dem Kriterium **Notwendigkeit**, welches das IAASB gerade nicht explizit als *Clarity*-Kriterien definiert hat. Bezogen auf die Systematik des ISA-Regelwerks könnte in Betracht gezogen werden, auf manche ISA als separate Standards zu verzichten und sie mit anderen ISA zusammenzufassen. Dies ist lediglich ein formaler Aspekt. Aber auch inhaltlich entbehrliche Regelungen lassen sich identifizieren. Die ISA enthalten viele Redundanzen, führen Detailaspekte aus, die bereits in anderen Anforderungen enthalten sind, und geben oft Selbstverständlichkeiten wieder. Es gilt als Mangel, wenn die ISA als künftige EU-Normen Regelungen treffen, die nicht als erforderlich angesehen werden und damit den von Hotz beschriebenen Missstand der Normeninflation berühren (vgl. Kapitel 4.3.1.2).

Die häufigen **Wiederholungen** können sich auch auf andere Kriterien auswirken. Z.B. erhöhen sie nicht notwendigerweise die Verständlichkeit, sondern können sie durchaus mindern. Bewusste Wiederholungen als auch unbeabsichtigte Redundanzen blähen die Regelung auf; sie können damit die Unterkriterien Übersichtlichkeit und Kürze beeinträchtigen. Da nie alle maßgebenden Normen wiederholt werden können, bleibt die Information immer lückenhaft, was zu Irrtümern bei den Betroffenen und zu Fehlern bei der Rechtsanwendung führen kann. Zudem können Wiederholungen fehlerhaft sein, wenn die wiederholte Norm geändert, aber die Wiederholung nicht angepasst wird; somit ist möglicherweise künftig das Kriterium **Widerspruchsfreiheit** beeinträchtigt. Besonders problematisch sind Wiederholungen, die den Originaltext nicht wörtlich, sondern sinngemäß wiederholen. Unklar ist dann, ob aus normativen oder nur aus stilistischen Gründen abgewichen wurde.<sup>754</sup> Redundanzen betreffen i.d.R. mehrere Kriterien, auch wenn die Feststellungen dazu in dieser Arbeit lediglich unter dem Kriterium Notwendigkeit in Kapitel 4.3.3.3 aufgeführt sind.

Das Kriterium **Stufengerechtigkeit** berührt die Frage, ob nicht normative Materie in den ISA angemessen platziert ist. Durch die Übernahme der ISA in europäisches Recht werden Prüfungsstandards, die ursprünglich für eine niedrigere Stufe in der Normenhierarchie verfasst waren und deshalb inhaltlich bspw. auch Elemente von Prüfungshandbüchern enthalten, sozusagen hochgestuft. Dies führt zu dem Sonderfall, dass erläuternde Hinweise selbst zur Rechtsnorm

---

<sup>753</sup> Dies schließt z.B. den Staat, Journalisten/ Wirtschaftspresse und Hochschullehrer ein; vgl. Ruhnke, Klaus/ Deters, Eric (1997), S. 925; Orth, Christian (2000), S. 27.

<sup>754</sup> Zur Problematik von Wiederholungen vgl. auch Müller, Georg (2006), S. 223.



werden. Aus der Perspektive der Rechtsetzungslehre ist dies zwar abzulehnen, wird aber von der Mehrheit der Stakeholder (einschließlich Regulatoren) befürwortet (vgl. Kapitel 4.3.3.5).

Aus der Sicht des EU-Gesetzgebers könnte das Kriterium **Praktikabilität** der ISA i.S. einer reibungslosen Einführung als weitgehend erfüllt angesehen werden, weil Abschlussprüfer in den EU-Mitgliedstaaten mehrheitlich die ISA bereits unmittelbar anwenden oder zumindest nationale Prüfungsstandards anwenden, die auf den ISA-Grundsätzen basieren. Darüber hinaus stellt sich aber zu Recht die Frage nach dem effizienten Umgang mit dem (quantitativen) Volumen der Prüfungsstandards, was unter dem Kriterium Praktikabilität subsumiert werden soll.<sup>755</sup> Denn der Regelungsumfang der ISA insgesamt, der vor dem *Clarity*-Projekt moniert wurde (vgl. Kapitel 2.1.2), wurde durch dieses Projekt nicht gemindert, obwohl jedem ISA ein oder mehrere Ziele vorangestellt wurden.

Der Regelungsumfang wird u.a. beeinflusst von den Aspekten, die unter den Kriterien Notwendigkeit und Stufengerechtigkeit behandelt wurden (Redundanzen sowie Einbindung von erläuternden Hinweisen), aber auch von der Regelungsdichte. Die ISA haben keine geringe Regelungsdichte, was dazu führt, dass regelmäßig eine mangelnde Prinzipienorientierung unterstellt wird. Dies muss nicht zwangsläufig der Fall sein. Die Rechtsetzungslehre geht davon aus, dass sich die Regelungsdichte invers zur Stufe der Rechtsnorm verhält. Was jedoch als **angemessene Regelungsdichte** anzusehen ist, ergibt sich vor allem daraus, was die maßgeblichen Stakeholder als angemessen ansehen. Insofern dient der Prozess der Übernahme der ISA in europäisches Recht der politischen Auseinandersetzung und Konsensfindung (vgl. Kapitel 2.2.1). Transparenz über das Prüfungsvorgehen für tertiäre Stakeholder ließe sich auch mit anderen Mitteln bzw. andere Formen der Kommunikation schaffen.<sup>756</sup> Wenn die EU dies aber ausdrücklich mit den ISA erreichen will, wird die höhere Transparenz u.a. mit einer höheren Regelungsdichte erkauft.

Das IAASB berücksichtigt bereits beim Standardsetting unterschiedliche Vorkenntnisse der Adressaten und zum Teil gegenläufige Interessen der Beteiligten. Während lange, komplexe und einzelfallbezogene Standards den Anwendern möglicherweise Schwierigkeiten bei der Implementierung bereiten und zu einer nicht erwünschten *Compliance*-Mentalität führen können, scheinen Regulatoren eher detailliertere Standards zu befürworten.<sup>757</sup>

Die ISA sind wie andere Normen das Ergebnis einer politischen Auseinandersetzung und Konsensfindung. So spiegeln sie Kompromisse wider,<sup>758</sup> die die Verständlichkeit für die primären Adressaten beeinträchtigen können. Letztlich erfüllen sie auch die Funktion, integrierend zu wirken, wenn Aufsichts- oder Enforcementinstanzen oder andere Stakeholder ihre Belange in den

<sup>755</sup> Dies ist losgelöst von der Frage, ob der quantitative Umfang der ISA berechtigt ist (was die Kriterien Notwendigkeit und Stufengerechtigkeit berührt).

<sup>756</sup> wie z.B. Aufsätze, Kommentarliteratur oder bestimmte *ISA Modules*, wie sie das IAASB bereits im Rahmen der Anwendungshilfen veröffentlicht, um einen Einstieg in die Materie zu erleichtern (siehe dazu Kapitel 5.4.1 in dieser Arbeit).

<sup>757</sup> Ergebnisse des Wong Report, vgl. *IFAC (2004b)*, S. 13.

<sup>758</sup> Siehe dazu auch *Humphrey, Christopher/ Moizer, Peter (2008)*, S. 274: „[...] *no regulation is ever likely to be all embracing and all conquering.* [...]“

Normen berücksichtigt finden.<sup>759</sup> Deshalb haben auch Erkenntnisse aus Bilanzskandalen Eingang in das Standardsetting gefunden. Der Einfluss von z.B. Parmalat ist erkennbar, weil die aus dem *Clarity*-Projekt hervorgegangenen ISA einen stärkeren Fokus legen auf die Gesamtverantwortung des Abschlussprüfers (vgl. Kapitel 4.3.3.7.3), die Bedeutung der kritischen Grundhaltung sowie die Qualität von Prüfungsnachweisen. Bei vielen Bilanzskandalen (wie Ahold) wurden Umsatzerlöse falsch abgegrenzt oder fingiert,<sup>760</sup> so dass die ISA an mehreren Stellen ausdrücklich auf die Prüfung der Erlöse eingehen (vgl. Kapitel 4.3.3.7.3).

Solche Ergänzungen in den Prüfungsstandards zur Steuerung des Prüferverhaltens sind nachvollziehbar. Zu einem großen Teil erscheint die hohe Regelungsdichte für die primären Adressaten aber nicht erforderlich – im Gegenteil kann sie, wie einige Beispiele in dieser Arbeit nahelegen, der Prüfungsqualität eher abträglich sein, wenn die ISA dadurch an Verständlichkeit und Praktikabilität einbüßen. Die höhere Regelungsdichte, die auch auf den Einfluss der EU-Kommission und der Regulatoren zurückzuführen ist, um den Interessen der sekundären und tertiären Adressaten nachzukommen, reduziert aber nicht notwendigerweise die Realitätslücke (als Teil der Erwartungslücke, vgl. Kapitel 2.2.2.1.3). Zum einen haben die ISA für die breite Öffentlichkeit als Adressatenkreis eine relativ hohen Schwierigkeitsgrad (vgl. Kapitel 4.3.3.1.2 zur Lesbarkeitsstudie von *Zorio/ Garcia-Benau/ Novejarque Civera*). Zum anderen wird im Schrifttum davon ausgegangen, dass Gesetze generell „kaum gelesen“ werden: Die Bürger beziehen laut *Müller* die Informationen, die ihnen ein rechtskonformes Verhalten ermöglichen, nicht aus den Gesetzessammlungen, sondern aus anderen Quellen. Solche Quellen sind u.a. Massenmedien, Kommunikation mit Kollegen, amtliche Mitteilungen und Merkblätter oder Informationen von privaten Vereinigungen. Dies hat zur Folge, dass sich die Betroffenen keine präzisen Rechtskenntnisse, sondern oft nur eine „ungefähre Vorstellung über den Inhalt des geltenden Rechts“ verschaffen.<sup>761</sup> Wenn dies bereits für solche Gesetze gilt, die die Bürger direkt verpflichten, ist m.E. erst recht davon auszugehen, dass sich tertiäre Adressaten kaum mit den ISA selbst befassen, um sich über die Durchführung von Abschlussprüfungen zu informieren.

Vor diesem Hintergrund sollte überdacht werden, ob es tatsächlich sinnvoll ist, sich bei der Abfassung der ISA an der weiten Auslegung der Adressaten zu orientieren bzw. ob der deskriptiven Funktion der Prüfungsnormen (vgl. Kapitel 2.2.2.1.4) nicht eher eine untergeordnete Bedeutung beizumessen ist.

---

<sup>759</sup> *Müller, Georg (2006)*, S. 183, spricht in diesem Zusammenhang von „funktionsgerechter Ausgestaltung“ der Rechtsnormen, d.h. sie müssen so ausgestaltet sein, dass sie die Funktionen der Rechtsetzung erfüllen können.

<sup>760</sup> Vgl. Überblick bei *Block, Christian (2011)*, S. 9 ff.

<sup>761</sup> Vgl. *Müller, Georg (2006)*, S. 185 ff. m.w.N.

#### 4.4 EU-Anforderung vom 30.11.2011 zur Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU<sup>762</sup>

Das Ziel der Gewährleistung einer verhältnismäßigen Anwendbarkeit der Vorschriften auf KMU resultiert sowohl aus der EU-Politik der besseren Rechtsetzung als auch aus der KMU-Politik, die auf dem „Think Small First“-Grundsatz basiert (vgl. Kapitel 2.2.2.3). Dieser Aspekt wird von der EU-Kommission als so wichtig angesehen, dass in den Richtlinienvorschlägen aus November 2011 ausdrücklich die Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU gefordert wird. In diesem Kapitel werden diese Vorschläge kritisch gewürdigt. Kern dieser Vorschläge ist die verhältnismäßige Anwendung der ISA bei Abschlussprüfungen von KMU.

Im Anschluss daran soll herausgearbeitet werden, inwiefern bezogen auf die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA ein unterschiedliches Begriffsverständnis existiert.

##### 4.4.1 Überblick über die EU-Vorschläge vom 30.11.2011 und kritische Würdigung

In dem Maßnahmenpaket vom 30.11.2011 zur Regulierung des europäischen Systems der Abschlussprüfung greift die EU-Kommission u.a. den Aspekt des Bürokratieabbaus auf: „*Cutting red tape for smaller auditors*“.<sup>763</sup> Während der Vorschlag zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie an der Einführung der internationalen Prüfungsstandards festhält, sollen laut Pressemitteilung der EU die Vorgaben – quasi als Randbedingung – eine verhältnismäßige Anwendung der ISA ermöglichen: „*a proportionate application of the standards in the case of small and medium-sized companies*“. In der deutschen Übersetzung der Pressemitteilung wird dies damit umschrieben, dass „KMU [...] die Standards dem Vorschlag zufolge nach Maßgabe ihrer Größe anwenden können“ sollen.<sup>764</sup>

Die englische Fassung der Pressemitteilung hat inhaltlich noch insofern Sinn, dass die Erleichterung für kleinere Prüferpraxen darin bestehen soll, dass sie bei der Prüfung von Abschlüssen, die von (zu prüfenden) KMU aufgestellt wurden, die Prüfungsstandards verhältnismäßig anwenden können sollen. Nichtsdestotrotz scheint die Aussage zu unterstellen, dass KMU von kleineren Prüfern geprüft werden. Dies muss nicht notwendigerweise der Fall sein. Die verhältnismäßige Anwendung hängt vom Prüfungsobjekt ab und muss daher unabhängig von der Größe der prüfenden WP-Praxis gelten, d.h. also auch wenn eine größere WP-Praxis den Abschluss eines KMU prüft.

Die deutsche Übersetzung verändert die Aussage dahingehend, dass der Begriff KMU nicht mehr im Kontext des Prüfungsobjekts verwendet wird.<sup>765</sup> Stattdessen wird suggeriert, als wären

<sup>762</sup> EU-Kommission (2011d-2), S. 7, Punkt 4.3, spricht von der Sicherstellung „*that statutory audit is adapted to SMEs needs*“; in der deutschen Fassung – EU-Kommission (2011d), S. 9 – heißt es „Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU“.

<sup>763</sup> EU-Kommission (2011a).

<sup>764</sup> EU-Kommission (2011a).

<sup>765</sup> Ansonsten ist zur Unterscheidung zwischen Prüfungsgesellschaften und zu prüfenden Unternehmen folgende Terminologie üblich: *audit firms* (Prüfungspraxen) vs. *companies* (Unternehmen), engl.: SMP vs. SME bzw. deutsch: KMP vs. KMU.

kleinere Prüfungsgesellschaften selbst KMU und dass die Anwendung der Prüfungsstandards von ihrer Größe (also der Größe der WP-Praxis) abhinge, was inhaltlich keinen Sinn ergibt.

Der Richtlinienentwurf selbst sieht ein neues Kapitel mit folgendem Wortlaut vor [Hervorhebungen durch die Verfasserin dieser Arbeit]:

CHAPTER Xa SPECIAL PROVISIONS FOR THE STATUTORY AUDIT OF SMALL AND MEDIUM-SIZED UNDERTAKINGS	KAPITEL Xa BESONDERE BESTIMMUNGEN FÜR DIE ABSCHLUSSPRÜFUNG BEI KLEINEN UND MITTLEREN UNTERNEHMEN
<b>ARTICLE 43A</b> <b>SIMPLIFIED AUDIT</b> FOR MEDIUM-SIZED UNDERTAKINGS Member States shall ensure that the <u>application of the auditing standards</u> to the statutory audit of annual or consolidated financial statements of medium-sized undertakings is <u>proportionate to the scale and complexity of the business of those undertakings</u> . When undertaking quality assurance reviews, the competent authorities shall take account of the proportionate application of the auditing standards. Member States may request professional bodies to provide guidance on the proportionate application of the auditing standards to medium-sized undertakings.	<b>ARTIKEL 43A</b> <b>VEREINFACHTE PRÜFUNG</b> VON MITTLEREN UNTERNEHMEN Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, dass die <u>Anwendung der Prüfungsstandards</u> auf die Prüfung der Jahresabschlüsse oder der konsolidierten Abschlüsse von mittleren Unternehmen <u>in einem angemessenen Verhältnis zum Umfang und der Komplexität der Tätigkeit dieser Unternehmen</u> steht. Bei der Durchführung von Qualitätskontrollen tragen die zuständigen Behörden der angemessenen Anwendung der Prüfungsstandards Rechnung. Die Mitgliedstaaten können Berufsverbände auffordern, Leitlinien für die angemessene Anwendung der Prüfungsstandards auf mittlere Unternehmen zu vermitteln.
<b>ARTICLE 43B</b> SMALL UNDERTAKINGS Where a Member State requires the statutory audit of the annual or consolidated accounts of small undertakings, Article 43a shall apply mutatis mutandis. Where a Member State has established rules on the carrying out of a <b>limited review</b> of the accounts of small undertakings <b>as an alternative to statutory audit</b> , such Member State <u>shall not be obliged to adapt the audit standards to the statutory audit of those undertakings</u> . For the purposes of this Article, a 'limited review' means a procedure undertaken by a statutory auditor or audit firm with a view to detecting misstatements due to error or fraud in the financial statements of an entity and which provides a lower level of assurance than statutory audit.	<b>ARTIKEL 43B</b> KLEINE UNTERNEHMEN Verlangt ein Mitgliedstaat die Prüfung der Jahresabschlüsse oder der konsolidierten Abschlüsse von kleinen Unternehmen, gilt Artikel 43a sinngemäß. Hat ein Mitgliedstaat Vorschriften über die Durchführung einer <b>eingeschränkten Überprüfung</b> des Abschlusses von kleinen Unternehmen <b>als Alternative zu einer Abschlussprüfung</b> festgelegt, so ist er <u>nicht verpflichtet, die Prüfungsstandards für die Abschlussprüfung bei diesen Unternehmen anzupassen</u> . Für die Zwecke dieses Artikels ist eine „eingeschränkte Überprüfung“ ein von einem Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft durchgeführtes Verfahren zur Aufdeckung durch dolose Handlungen oder Irrtümer bedingter falscher Darstellungen in den Abschlüssen eines Unternehmens, das ein geringeres Zuverlässigkeitsniveau als eine Abschlussprüfung aufweist.

Tab. 4: Wortlaut des EU-Richtlinienvorschlags zur Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU

Quelle: *EU-Kommission (2011b)*, englische (S. 23 f.) und deutsche Fassung (S. 25 f.)

Der neue Art. 43a beschreibt die verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards bezogen auf die im Einzelfall anzutreffenden Umstände. Offensichtlich geht die EU-Kommission davon aus, dass hierbei eine gleichbleibende Qualität der Prüfungsdurchführung erreicht werden soll und damit auch ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit abgegeben werden kann. Deshalb erscheint die Überschrift „**simplified audit**“ irreführend. Es handelt sich gerade nicht um

eine „**vereinfachte Abschlussprüfung**“ in dem Sinne, dass der Prüfungsumfang bewusst so reduziert wird, dass sich der Sicherheitsgrad verändert.

Eine bewusste Reduzierung des Prüfungsumfangs, die mit einer Verringerung der erreichbaren Prüfungssicherheit einhergeht, ist hingegen bei dem Wahlrecht des neuen Art. 43b Satz 2 enthalten, das darauf abstellt, dass Mitgliedstaaten bei kleinen Unternehmen ein „**limited review**“ bzw. „**eingeschränkte Überprüfung**“ vorsehen können. Mit dem Begriff weicht die EU-Kommission von der im Berufsstand üblichen Terminologie des IAASB ab (vgl. Kapitel 2.1.1). Wie die Legaldefinition in Art. 43b Satz 3 verdeutlicht, ist damit ein *review* bzw. eine prüferische Durchsicht gemeint, die zu einer im Vergleich zu einer Abschlussprüfung begrenzten Sicherheit führt. Der Begriff „*limited review*“ – im Gegensatz zu einem „*full audit*“ – wird zwar umgangssprachlich manchmal verwendet. Allerdings handelt es sich dabei um einen Pleonasmus, so dass in beiden Fällen auf die semantisch redundanten Adjektive verzichtet werden kann. Ein Verzicht wäre m.E. schon deshalb angebracht, weil ein Leser ansonsten fälschlicherweise auf die Idee kommen könnte, es gäbe neben dem (normalen) *review* noch einen eingeschränkten *review*, so dass der ohnehin (im Vergleich zur Abschlussprüfung) verminderte Prüfungsumfang der prüferischen Durchsicht i.S.d. IAASB-Definition noch weiter reduziert werden könne. Auf die Unzulänglichkeit des Vorschlags wird im nächsten Kapitel eingegangen.

Begrifflich ist zu differenzieren zwischen der **verhältnismäßigen Anwendbarkeit** der Prüfungsstandards und ihrer **verhältnismäßigen Anwendung**. Auch wenn Standards grundsätzlich verhältnismäßig anwendbar sind (d.h. eine verhältnismäßige Anwendung zulassen), ist noch nicht gewährleistet, dass dies von den Betroffenen auch so umgesetzt wird. Art. 43a scheint vom Wortlaut her auf die Umsetzung durch die Prüfer und die Interpretation durch Aufsichts-/Enforcementstellen abzielen. Allerdings ergibt sich aus Art. 43b, dass die EU-Kommission auch von einer Anpassung der Standards selbst (somit bereits im vorgelagerten Standardsetting) ausgeht. Dass die EU-Kommission Zweifel an der verhältnismäßigen Anwendbarkeit der ISA hat, geht außerdem aus den Begleitmaterialien hervor:

Anlass für die Anforderung zur Verhältnismäßigkeit war das Ergebnis der Konsultation zur ISA-Übernahme und zum Grünbuch (vgl. Kapitel 2.2.2.3). In der Begründung des Richtlinienenvorschlags gibt die EU-Kommission zusätzlich an, bei der im Rahmen ihrer *Better-Regulation-Policy* vorgenommenen Folgenabschätzung sei festgestellt worden, dass „**in den Prüfungsnormen die Größe der geprüften Unternehmen, insbesondere der KMU, nicht berücksichtigt wird**“.<sup>766</sup> Dies führe zu zusätzlichen Befolgungskosten („*additional compliance costs*“) – und darüber hinaus zu ungleichen Wettbewerbsbedingungen.<sup>767</sup> Die EU-Kommission will jedoch unnötige, mit der Erfüllung der Vorschriften verbundene Kosten sowohl für zu prüfende KMU als auch für Anbieter von Abschlussprüfungen vermeiden.<sup>768</sup> Das Ziel der europaweiten Vereinheitlichung („*streamlining*“) der Prüfungsstandards mittels der ISA wird deshalb flankiert von der Anforderung, die Standards an die Größe des jeweils zu prüfenden Unternehmens anzupassen („*adaptation of audit standards*“). Als Lösung dafür sieht die EU eine Anforderung an die

<sup>766</sup> EU-Kommission (2011b), S. 4. In der englischen Fassung: „Auditing standards do not take into account the size of the audited companies, in particular of SMEs“.

<sup>767</sup> Vgl. EU-Kommission (2011b), S. 4; außerdem EU-Kommission (2011d), S. 4.

<sup>768</sup> Vgl. EU-Kommission (2011d), S. 8.

Mitgliedstaaten vor, dafür zu sorgen, dass bei KMU eine verhältnismäßige und vereinfachte Prüfung („*a proportionate and simplified audit*“) möglich ist.<sup>769</sup>

Auf die weitere Ausgestaltung der Vorschläge sowie die im obigen Entwurf angedachten Aufgaben der nationalen Gesetzgeber, Aufsichtsbehörden sowie Berufsverbänden wird im Folgenden eingegangen.

#### 4.4.2 Möglichkeit zur eingeschränkten Überprüfung bei kleinen Unternehmen

Mit der Schaffung der Möglichkeit zur eingeschränkten Überprüfung bei kleinen Unternehmen (d.h. klein i.S. der quantitativen EU-Definition, vgl. Kapitel 2.3.1) greift die EU-Kommission eine Idee der High-Level Group zum Bürokratieabbau bei KMU (vgl. Kapitel 2.2.2.3) auf. Dies erscheint nicht verwunderlich, weil gleichzeitig mit der negativen Kritik an den ISA (vgl. Kapitel 2.1.2.1) im vergangenen Jahrzehnt international nach Lösungsmöglichkeiten in Form von **alternativen Assurance-Dienstleistungen** gesucht wurde, um vor allem den Bedürfnissen kleiner und mittelgroßer Unternehmen und deren Stakeholdern gerecht zu werden.<sup>770</sup>

Die Bestrebungen in mehreren Ländern, Alternativen zur Abschlussprüfung zu entwickeln, hat die europäische Berufsorganisation FEE dazu veranlasst, eine Erhebung bei ihren Mitgliedsinstituten zu machen.<sup>771</sup> Die am 27.07.2009 veröffentlichte „*Survey on the Provision of Alternative Assurance and Assurance-Related Services Across Europe*“ vermittelt einen Überblick darüber, welche alternativen Konzepte zur Abschlussprüfung in 26 EU-Mitgliedstaaten sowie in der Schweiz und in Norwegen bereits existieren bzw. geplant sind.<sup>772</sup> Die Dienstleistungen kommen größtenteils auf freiwilliger Basis in Betracht bei Unternehmen, die national keiner Prüfungspflicht unterliegen.<sup>773</sup>

In **England** bspw. existiert seit einigen Jahren ein alternativer Assurance-Service für nicht prüfungspflichtige (demzufolge kleine<sup>774</sup>) Unternehmen auf der Basis von *Guidance*, welche die englische Berufsorganisation ICAEW entwickelt hat. Die als „*ICAEW Assurance Service on Unaudited Financial Statements*“ bezeichnete Auftragsart basiert hauptsächlich auf Befragungen des Managements sowie analytischen Prüfungshandlungen und grenzt sich von einer Abschlussprüfung dadurch ab, dass sie gerade keine umfassende Beurteilung der wesentlichen Fehlerrisiken beinhaltet und damit auch nicht des Risikos von Verstößen aufgrund doloser Handlungen.<sup>775</sup> Die Auftragsart ist vergleichbar mit einem *Review* i.S. einer prüferischen Durchsicht.<sup>776</sup> Dementsprechend erfolgt (wie bei den IAASB-Verlautbarungen; vgl. Kapitel 2.1.1) die Berichterstattung über den Auftrag in Form eines negativ formulierten Urteils.<sup>777</sup>

<sup>769</sup> Vgl. *EU-Kommission (2011b)*, S. 4 f.; *EU-Kommission (2011d)*, S. 9.

<sup>770</sup> Vgl. bspw. *IFAC (2009e)*, S. 7 ff.

<sup>771</sup> Vgl. *FEE (2009)*, S. 4.

<sup>772</sup> Vgl. *FEE (2009)*, S. 12 ff.

<sup>773</sup> Vgl. *FEE (2009)*, S. 20.

<sup>774</sup> Laut *FEE (2009)*, S. 7, hat UK die EU-Schwellenwerte (vgl. Kapitel 2.3.1 in dieser Arbeit) ausgeschöpft.

<sup>775</sup> Vgl. *ICAEW (2006b)*, S. 13 f.; *ICAEW (2009)*, S. 5 ff.; *FEE (2009)*, S. 14.

<sup>776</sup> Die Auftragsart scheint m.E. zumindest nicht im Widerspruch zu dem Konzept des *review* i.S.d. IAASB-Standards ISRE 2400 zu stehen. Die Bezeichnung als „neuer“ Service unter Vermeidung des Begriffs *review* lässt sich aus dem nationalen historischen Kontext erklären: 2001 wurde der *Indepen-*

Anstatt kleine Unternehmen von der Prüfungspflicht völlig auszunehmen (wie es die EU ihren Mitgliedstaaten gestattet), sieht die **Schweiz** für KMU grundsätzlich eine Prüfungspflicht vor, aber mit geringerem Prüfungsumfang. Die Schweiz hat für seit Januar 2008 beginnende Geschäftsjahre eine Zweiteilung der Abschlussprüfung in eine Ordentliche Revision für Publikums-gesellschaften sowie wirtschaftlich bedeutende Unternehmen und eine sog. **Eingeschränkte Revision** für alle anderen Unternehmen eingeführt. Letztere gilt folglich auch für Unternehmen, die nach der Vierten EU-Richtlinie mittelgroß wären und sich damit einer Abschlussprüfung unterziehen müssten.<sup>778</sup>

Weil die EU-Kommission in der Grünbuch-Konsultation auf positive Erfahrungen mit dieser Auftragsart u.a. in der Schweiz verweist und dies möglicherweise die Kommissionsvorschläge beeinflusst hat, wird im Folgenden die Ausgestaltung der Eingeschränkten Revision näher betrachtet.

Bei der Eingeschränkten Revision handelt es sich um eine gesetzlich vorgeschriebene, auf KMU ausgerichtete Prüfung des Abschlusses, bei der Umfang und Tiefe der Prüfungshandlungen und dadurch die Prüfungssicherheit deutlich geringer sind als bei der Ordentlichen Revision.<sup>779</sup> Die Eingeschränkte Revision basiert auf dem Konzept einer prüferischen Durchsicht. Neben Befragungen und analytischen Prüfungshandlungen sind darüber hinaus auch „angemessene Detailprüfungen“ vorzunehmen.<sup>780</sup> Die Berichterstattung bei der Eingeschränkten Revision sieht ein negativ formuliertes Prüfungsurteil (*negative assurance*) vor, so dass die begrenzte Ur-

---

dent *Professional Review* (IPR) vom APB in einem Feldversuch erprobt und später als Alternative für eine Abschlussprüfung abgelehnt. Allerdings war der IPR auf Befragungen und analytische Untersuchungshandlungen beschränkt (vgl. *ICAEW (2009)*, S. 19). Zusätzliche aussagebezogene Handlungen waren untersagt, sodass gerade bei Unstimmigkeiten, die nicht durch plausible Erklärungen ausgeräumt werden konnten, die Aussagekraft der Berichterstattung als wenig zufriedenstellend empfunden wurde (vgl. *ICAEW (2006c)*, S. 10). Dieser IPR ist jedoch von einem *review* nach internationalem Verständnis zu unterscheiden. *ISRE 2400* (vormals ISA 910; vgl. *IFAC (2010)*, Part II, S. 230 ff.) begrenzt die Untersuchungshandlungen gerade nicht auf Befragungen und analytische Prüfungshandlungen, sondern sieht diese Maßnahmen als Minimum vor. *ISRE 2400.22* verlangt sogar explizit, dass der Prüfer bei Erwartung von wesentlichen Fehlern seine Prüfungshandlungen ausweitet, um genügend Sicherheit zu erlangen, um ggf. seine Aussage einzuschränken oder zu versagen. Auch gemäß *ISRE 2400 (Revised)* aus September 2012 fußt ein *Review* in erster Linie auf Befragungen und analytischen Prüfungshandlungen, ist aber bei Anhaltspunkten für wesentliche Fehler durch weitere Prüfungshandlungen zu ergänzen (vgl. *IFAC (2012d)*, Tz. 7 f., 14).

<sup>777</sup> Der Service ist als *assertion-based assurance engagement* ausgestaltet, so dass sich das negativ formulierte Urteil auf die Erklärung der *Directors* zur Aufstellung des Abschlusses in Übereinstimmung mit dem UK Companies Act 1985 bezieht. Vgl. *ICAEW (2006b)*, S. 12 und 23.

<sup>778</sup> Zu den Größenklassen vgl. Kapitel 2.3.1 in dieser Arbeit.

<sup>779</sup> Vgl. Art. 729a Obligationenrecht (OR) (Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30.03.1911 (Stand am 01.10.2009) sowie *Treuhand-Kammer (2007)*.

<sup>780</sup> Darunter sind keine detaillierten aussagebezogenen Prüfungen im Sinne der Abschlussprüfung zu verstehen (also z.B. keine Einholung von Bestätigungen Dritter und keine Inventurteilnahme), sondern insb. Abstimmungen zwischen Haupt- und Nebenbüchern oder sonstigen Kontennachweisen (Bankabstimmungen oder Inventurlisten usw.). Die gesetzliche Vorgabe will vor allem verhindern, dass eine eingeschränkte Revision nur noch auf Befragungen fußt. Vgl. *Renggli, Karl/ Kissling, Raphael (2011)*, S. 468; *Treuhand-Kammer (2007)*, Nr. 6.1.3 und Anhang D mit Beispielen für gebräuchliche Prüfungshandlungen.

teilssicherheit zum Ausdruck kommt,<sup>781</sup> wie dies auch nach den internationalen Grundsätzen zum *Review* bzw. zu *Limited-Assurance-Engagements* üblich ist (vgl. Kapitel 2.1.1).

Die Möglichkeit der Eingeschränkten Revision gibt es lediglich bei der Prüfung des Jahresabschlusses („Jahresrechnung“) oder eines freiwilligen Zwischenabschlusses, jedoch nicht bei der Prüfung des Konzernabschlusses. Davor gab es in der Schweiz eine Pflichtprüfung nur für Aktiengesellschaften und Genossenschaften. Mit der nunmehr rechtsformneutralen Ausgestaltung der Prüfungspflicht fallen u.a. auch GmbH unter die Revisionspflicht. Aufgrund der Bedeutung eigentümergeführter KMU sah sich der Schweizer Gesetzgeber veranlasst, bei Art und Umfang der Revision Abstufungen nach der Größe der Unternehmen vorzunehmen.<sup>782</sup>

Müßig/ Blumer leiten die Sinnhaftigkeit unterschiedlicher Prüfungskonzepte in der Schweiz aus der **Agency-Theorie** ab. Demnach erfülle die Abschlussprüfung als Kontrollinstrument im Rahmen der Corporate Governance v.a. ihre Aufgabe, wenn in Unternehmen Principal-Agent-Konflikte zwischen Kapitalgebern und Geschäftsführung bestehen – aufgrund von Informationsasymmetrie und abweichenden Präferenzstrukturen der Akteure. Gibt es hingegen keine Trennung von Eigentum und Verfügungsmacht und sind Informationsersteller und -nutzer identisch, fallen bei KMU geringere Principal-Agent-Konflikte an oder spielen die Rechnungslegungsinformationen eine untergeordnete Rolle, weil andere Informationsquellen existieren, reiche ein geringerer Prüfungsumfang aus.<sup>783</sup> Die Schweiz hat einen flexiblen Ansatz gewählt: Bei Überschreiten der Schwellenwerte<sup>784</sup> greift grundsätzlich die gesetzliche Pflicht zur Ordentlichen Revision, ansonsten zur Eingeschränkten Revision für KMU; dies kann aber unternehmensindividuell geändert werden.<sup>785</sup> Im Fall der Eingeschränkten Revision haben die Gesellschafter unter Umständen (bei weniger als 10 Mitarbeitern) die Wahl, gänzlich auf eine Prüfung zu verzichten, wenn sämtliche Gesellschafter zustimmen (sog. Opting-out). Umgekehrt können zum Schutz von Minderheiten Vertreter von zusammen mindestens 10% des Grundkapitals eines KMU im Bedarfsfall eine Ordentliche Revision verlangen (Opting-up), falls diese nicht freiwillig aufgrund einer Satzungsregelung oder eines Beschlusses der Generalversammlung erfolgt.<sup>786</sup> Damit sind die Schweizer Regeln vorrangig **an den Eigenkapitalgebern ausgerichtet**. Denn das Obligationenrecht verlangt eine generelle Offenlegung nur bei Publikumsgesellschaften. Die übrigen Unternehmen müssen nur Gläubigern, die ein (restriktiv auszulegendes) schutzwürdiges Interesse nachweisen, Einsicht in den Geschäftsbericht und in die Revisionsberichte gewähren.<sup>787</sup> Dies entspricht somit einem völlig anderen Ansatz als die EU-Bilanzrichtlinien<sup>788</sup> verfolgen.

<sup>781</sup> Vgl. *Treuhand-Kammer* (2007), Abschn. 8; *Renggli, Karl/ Kissling, Raphael* (2011), S. 468.

<sup>782</sup> Vgl. *Leibfried, Peter/ Kleibold, Thorsten* (2007), S. 393; *Treuhand-Kammer* (2009), S. 24.

<sup>783</sup> Vgl. *Müßig, Anke/ Blumer, Andreas* (2008), S. 948 f.

<sup>784</sup> Vgl. *Leibfried, Peter/ Kleibold, Thorsten* (2007), S. 393. Die Schwellenwerte für wirtschaftlich bedeutende Unternehmen, die bei Überschreiten der Ordentlichen Revision unterfallen, hat die Schweiz ab 01.01.2012 deutlich erhöht: Bilanzsumme > 20 Mio. CHF, Umsatzerlöse > 40 Mio CHF und Vollzeitmitarbeiter > 250; vgl. *EJPD* (2011).

<sup>785</sup> Vgl. *Müßig, Anke/ Blumer, Andreas* (2008), S. 948.

<sup>786</sup> Vgl. Art. 727 Satz 2 bzw. Art. 727a Satz 2 Obligationenrecht (OR); *Leibfried, Peter/ Kleibold, Thorsten* (2007), S. 393.

<sup>787</sup> Vgl. Art. 958e OR. Ferner *Leibfried, Peter/ Kleibold, Thorsten* (2007), S. 393.

<sup>788</sup> D.h. 78/660/EWG und 83/349/EWG bzw. 2013/34/EU.



Deshalb stellt sich die Frage nach der Fundierung des Richtlinienvorschlags.

Mit einer prüferischen Durchsicht ist zwar eine Reduzierung der Kosten möglich, weil bewusst auf (grundsätzlich relevante, mögliche und effektive) Prüfungshandlungen verzichtet wird. Damit geht aber auch ein – dem Konzept inhärentes – im Vergleich zu einer Abschlussprüfung höheres Prüfungsrisiko einher, wesentliche Fehler im Abschluss nicht aufzudecken. Ob ein solcher Ansatz, der zu einem deutlich geringeren Sicherheitsgrad als „*reasonable assurance*“ führt, aber als ausreichende Alternative zur Abschlussprüfung erachtet werden kann, hängt davon ab, ob für die Adressaten ein geringeres Maß an Zuverlässigkeit der Abschlussinformationen ausreichend ist. Dies könnte bspw. der Fall sein, wenn ihnen selbst umfangreiche Einsichts- und Auskunftsrechte zustehen (z.B. als Gesellschafter einer GmbH nach deutschem Recht<sup>789</sup>). Die EU-Richtlinien definieren die relevanten Stakeholder aber sehr weit (vgl. Kapitel 2.2.2.1.1) und schließen damit auch Personengruppen ein, die über keine besonderen Rechte verfügen.

Es ist nicht ersichtlich, dass die EU-Kommission die Marktakzeptanz der prüferischen Durchsicht untersucht hätte. Im Grünbuch hatte sie zwar darauf hingewiesen, dass eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit für kleine Unternehmen in **Estland** getestet worden, die Einführung in **Dänemark** in Vorbereitung sei und der Ansatz in der **Schweiz** und **USA** praktiziert wird.<sup>790</sup>

Allerdings ist dem Grünbuch nicht zu entnehmen, ob sich etwaige Erkenntnisse auf die Europäische Union übertragen lassen, zumal in den genannten Ländern verschiedene Gegebenheiten vorliegen. Gerade in den USA unterscheidet sich der Regulierungsansatz: Bundesstaatenübergreifend gibt es eine Prüfungspflicht für börsennotierte Unternehmen und die Zuständigkeit für die Festlegung der dafür maßgeblichen Prüfungsstandards obliegt aufgrund Bundesgesetz (SOX 2002) der Aufsichtsbehörde PCAOB.<sup>791</sup>

In Dänemark – wie auch in Estland – betrifft mangels Ausschöpfung der EU-Schwellenwerte für die Prüfungspflicht<sup>792</sup> die Prüfung mit begrenzter Sicherheit gerade Unternehmen, die in der Definition der EU als klein gelten und deshalb auf Mitgliedstaatenebene ohnehin aus der gesetzlichen Pflicht zur Abschlussprüfung ausgenommen werden können.

In der Schweiz hingegen wird, wie oben ausgeführt, die Prüfung mit begrenzter Sicherheit auch für Unternehmen angewandt, die aus Sicht der EU als mittelgroß gelten. Allerdings besteht in der Schweiz auch eine andere Verteilung bei den Unternehmen: Laut *Renggli/ Kissling* beschäftigen in der Schweiz – als typisches KMU-Land – rund 95% aller Unternehmen weniger als 10 Personen.<sup>793</sup> Dies wären bei Zugrundelegung der EU-Definition Mikrounternehmen. Außerdem hat in der Schweiz bei der Einführung der eingeschränkten Revision auch für mittelgroße Unter-

<sup>789</sup> Im Vergleich zu § 131 AktG gewährt § 51a GmbHG jedem einzelnen Gesellschafter umfangreichere Auskunfts- und Einsichtsrechte. Danach haben die Geschäftsführer jedem Gesellschafter auf Verlangen unverzüglich Auskunft über die Angelegenheiten der Gesellschaft zu geben und die Einsicht der Bücher und Schriften zu gestatten. Die Verweigerung in besonderen Ausnahmefällen bedarf eines Gesellschafterbeschlusses.

<sup>790</sup> Vgl. *EU-Kommission (2010d)*, S. 22.

<sup>791</sup> Vgl. *Francis, Jere R. (2008)*, S. 243 ff. und S. 252 f. Von der Berufsorganisation AICPA herausgegebene Prüfungsstandards (*generally accepted auditing standards*) für andere Unternehmen gelten hingegen erst nach Übernahme in den einzelnen Bundesstaaten. Vgl. *Francis, Jere R. (2008)*, S. 246.

<sup>792</sup> Für Dänemark vgl. Fn. 246 in Kapitel 2.3.1 dieser Arbeit; für Estland vgl. *FEE (2009)*, S. 7 und 13.

<sup>793</sup> Vgl. *Renggli, Karl/ Kissling, Raphael (2011)*, S. 467.

nehmen der Gläubigerschutz eine untergeordnete Rolle gespielt.<sup>794</sup> Der Gläubigerschutz genießt hingegen in der EU bislang eine große Bedeutung. Mit den Offenlegungspflichten und der Prüfungspflicht zielen die EU-Bilanzrichtlinien ja gerade auf einen breiten Personenkreis ab (vgl. Kapitel 2.2.2.1.1), der neben Fremdkapitalgebern<sup>795</sup> auch Geschäftspartner oder Arbeitnehmer einschließt, also Nutznießer, die i.d.R. keine Einsichts- und Auskunftsrechte haben.

Zwar schreibt der vorgesehene Art. 43b keine „eingeschränkte Überprüfung“ vor, denn es steht den EU-Mitgliedstaaten frei, für kleine Unternehmen gar keine Prüfung zu verlangen. Allerdings suggeriert der Vorschlag, dass mit der sog. eingeschränkten Überprüfung gleichermaßen Rechnungslegungsverstöße aufgedeckt werden können wie bei einer Abschlussprüfung. Mit einer prüferischen Durchsicht, die sich vorrangig auf Befragungen und analytische Prüfungshandlungen stützt, geht nicht nur ein höheres Risiko einher, wesentliche Fehler im Abschluss nicht aufzudecken, sondern konzeptionsbedingt ein ungleich höheres Risiko, **durch dolose Handlungen bedingte Fehler** nicht aufzudecken.

Die EU hat in Bezug auf die Abschlussprüfung das Thema dolose Handlungen stark betont (was u.a. zu einem Ausbau des Themas in ISA 240 geführt hat). In der EU-Pressemitteilung zur Abschlussprüferrichtlinie 2006 z.B. wurde vor allem auf die Abschlussprüfung als Mittel zur Bekämpfung von Betrug gesetzt: „Auditors are our major line of defence against crooks who want to cook the books.“<sup>796</sup> Dass für den sog. *limited review* etwas anderes erwartet wird, ist aus den EU-Dokumenten nicht zu erkennen. Das Gegenteil ist zu vermuten, denn nach der Legaldefinition des neuen Art. 43b ist die eingeschränkte Überprüfung ein von einem Abschlussprüfer durchgeführtes „Verfahren zur Aufdeckung durch dolose Handlungen oder Irrtümer bedingter falscher Darstellungen in den Abschlüssen eines Unternehmens, das ein geringeres Zuverlässigkeitsniveau als eine Abschlussprüfung aufweist“. In der Definition wird sogar explizit auf durch dolose Handlungen bedingte Fehler im Abschluss Bezug genommen.

Es lässt sich auch schwerlich argumentieren, dass dieser Aspekt bei KMU weniger relevant ist. Z.B. können sich aus dem Vorhandensein eines dominierenden Eigentümer-Unternehmers risikovermindernde, aber auch risikoe erhöhende Einschätzungen ergeben und den Prüfungsansatz beeinflussen. Die Beherrschung des Geschäftsführungsgremiums durch eine oder wenige Personen kann, ohne ein wirksames Aufsichtsorgan, das Risiko von Verstößen erhöhen. In diesem Zusammenhang können auch Beziehungen zu nahe stehenden Personen eine Rolle spielen. Laut einer Studie zur Wirtschaftskriminalität betrifft das Risiko doloser Handlungen gerade auch den Mittelstand; erschwerend kommt hinzu, dass es KMU überwiegend als zu gering einschätzen und dementsprechend keine adäquaten Präventionsmaßnahmen ergreifen.<sup>797</sup>

Ungeachtet dessen ergab die Grünbuch-Auswertung, dass Investoren Zweifel hegen, ob das Instrument der begrenzten Sicherheit für ihre Informationsbedürfnisse einen ausreichenden

<sup>794</sup> Vgl. Art. 958e OR; Blocher, Christoph (2005).

<sup>795</sup> Kreditinstitute haben u.U. auch noch andere Möglichkeiten, worauf sie ihre Kreditentscheidungen stützen können; vgl. ICAEW (2006c), S. 5.

<sup>796</sup> EU-Kommission (2004b).

<sup>797</sup> Vgl. KPMG (2013), S. 3 f., 6 f.; 15. Laut der Studie war z.B. in Deutschland in den vergangenen zwei Jahren knapp jedes vierte mittelständische Unternehmen von Wirtschaftskriminalität betroffen (zum Vergleich bei den befragten Großunternehmen mehr als die Hälfte); vgl. KPMG (2013), S. 10 und 24.

Nutzen stiftet. Aufsichtsinstanzen warnten außerdem davor, dass die vorgeschlagene „begrenzte Prüfung“ bei den Stakeholdern Verwirrung stiften könnte.<sup>798</sup>

Empirische Untersuchungen legen nahe, dass die Adressaten Probleme haben, den Unterschied zwischen einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit und einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit (einem *Review* oder einer Plausibilitätsprüfung) zu verstehen.<sup>799</sup> D.h. mit der Ersparnis von Prüfungskosten geht möglicherweise eine **Verschärfung der Erwartungslücke** einher.

Unklar ist der Richtlinienvorschlag in Bezug auf die Umsetzung bei kleinen Unternehmen, bei denen ohnehin Abschlussprüfungen von der EU nicht verpflichtend vorgesehen sind. Nach dem Wortlaut kann ein Mitgliedstaat, der national für kleine Unternehmen (auf freiwilliger Basis) eine prüferische Durchsicht anstelle einer Abschlussprüfung geregelt hat, darauf verzichten, die Standards für die Durchführung von Abschlussprüfungen anzupassen, so dass sie verhältnismäßig anwendbar sind.

Im Richtlinienvorschlag werden **verschiedene Konzepte vermischt**: Es ergibt wenig Sinn, eine Ausnahme für die verhältnismäßige Anwendung von Prüfungsstandards zu schaffen, wenn die Alternative sich auf eine Auftragsart nach einem anderen Prüfungskonzept bezieht, welcher eine andere Ausrichtung und Prüfungstiefe zugrunde liegt und die folglich zu einem Ergebnis mit abweichender Prüfungssicherheit führt. Deshalb sollte diese Vorgabe bei der endgültigen Verabschiedung gestrichen werden.<sup>800</sup>

Der Richtlinienvorschlag ist selbst dann nicht schlüssig, wenn man der EU-Kommission in ihrer Annahme folgen würde, dass die ISA als Prüfungsstandards angepasst werden müssen, um überhaupt verhältnismäßig anwendbar zu sein. Da der Vorschlag ohnehin verlangt, die ISA für Zwecke der verhältnismäßigen Anwendung bei mittelgroßen Unternehmen anzupassen, läuft die **Befreiung ins Leere**.

Daraus lässt sich m.E. schließen, dass die EU-Kommission (fälschlicherweise) annimmt, dass eine Anpassung der ISA für kleine Unternehmen anders aussehen würde als für mittelgroße. Darauf soll im Folgenden näher eingegangen werden.

#### 4.4.3 Verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA

##### 4.4.3.1 Begriff der verhältnismäßigen Anwendbarkeit

Unter verhältnismäßiger Anwendbarkeit von Prüfungsstandards wird im Allgemeinen verstanden, dass das Regelwerk es erlaubt, in der praktischen Anwendung auf die spezifischen Umstände zu reagieren und das Prüfungsvorgehen situationsgerecht anzupassen, ohne dass damit ein unverhältnismäßig hoher Begründungs- und Dokumentationsaufwand verbunden ist.<sup>801</sup>

<sup>798</sup> Vgl. *EU-Kommission* (2011), S. 34 f.

<sup>799</sup> Vgl. *ICAEW* (2010), S. 20: (“[...] there is some uncertainty among users as to what reviewing for consistency means in practice.”); *IFAC* (2009e), S. 7 (zu B.2) und S. 12.

<sup>800</sup> Die Fassung, die der Rechtsausschuss des EU-Parlaments am 25.04.2013 verabschiedet hat, enthält zwar noch Art. 43b Abs. 2, aber zumindest in geänderter Form: Danach wird nur noch auf die Erlaubnis der Mitgliedstaaten abgestellt, für kleine Unternehmen eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit als Alternative zur Abschlussprüfung vorzuschreiben. Vgl. *EU-Parlament – Rechtsausschuss* (2013a), S. 10 (Nr. 25) i.V.m. *EU-Parlament – Rechtsausschuss* (2013b), S. 19.

<sup>801</sup> Vgl. z.B. *IDW* (2011b), S. 2.

Das IAASB als Herausgeber der Standards betont, dass die konkrete Prüfungsdurchführung im jeweiligen Einzelfall von der Art des zu prüfenden Unternehmens, dessen Größe, Komplexität und Risikosituation abhängt und die ISA diesem Umstand Rechnung tragen. In diesem Zusammenhang hat das IAASB im August 2009 ein unverbindliches Staff Paper „*Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity*“ herausgegeben, das u.a. die Bedeutung von *professional judgment* für Art und Umfang der Prüfungshandlungen und für die Prüfungsdokumentation hervorhebt.<sup>802</sup>

Was die EU-Kommission unter verhältnismäßiger Anwendung/ Anwendbarkeit versteht, ergibt sich aus dem Richtlinienvorschlag. Danach muss die Anwendung der Prüfungsstandards auf die Prüfung der Abschlüsse von KMU in einem angemessenen Verhältnis zu dem Umfang und der Komplexität der Tätigkeit („*proportionate to the scale and complexity of the business*“) dieser Unternehmen stehen. Wie die verhältnismäßige Anwendung der ISA im Einzelnen erfolgen muss, wird von der EU-Kommission offen gelassen und in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt.<sup>803</sup>

Für die verhältnismäßige Anwendbarkeit hat sich zwischenzeitlich auch der Begriff „Skalierbarkeit“ herausgebildet.<sup>804</sup> Der Begriff Skalierbarkeit beschreibt in der Informatik das Verhalten von Programmen bzgl. des Ressourcenbedarfs bei steigenden Eingabemengen. Hierbei geht es also um die Anpassungsfähigkeit einer Software bei Änderung der Anforderungen. Unter dem Begriff wird auch verstanden, die Größe eines Bildes o.Ä. unter Einhaltung der Proportionen zu ändern.<sup>805</sup> Auf die ISA-Anwendung übertragen beschreibt der Begriff die **Möglichkeit zur Anpassung der Prüfungsdurchführung in Abhängigkeit von bestimmten Faktoren**.

Als relevante Faktoren nennen die Richtlinienvorschläge **Umfang und Komplexität der Tätigkeit der zu prüfenden Unternehmen**. Auch die ISA nennen immer wieder **size, complexity** und **risk** als Anhaltspunkte für die Anpassbarkeit des Prüfungsvorgehens.<sup>806</sup> Diese Faktoren stehen allerdings nicht gleichberechtigt nebeneinander.

Das Prüfungsvorgehen orientiert sich am Konzept der hinreichenden Sicherheit. Wie Kapitel 3.1.1 ausführt, stellt die hinreichende Sicherheit ein relatives Konzept dar: Es bezeichnet ein Niveau, das von den Gegebenheiten des Einzelfalls abhängt. Im Grunde besteht ein unmittelbarer Zusammenhang allein mit dem **Fehlerrisiko der jeweiligen Aussage in der Rechnungslegung**. Die Komplexität der Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens berührt die inhärenten Risiken und je nach Ausgestaltung des IKS die Kontrollrisiken und ist somit zweifelsohne indirekt ein Einflussfaktor. Das Gleiche gilt für die Unternehmensgröße bzw. den Umfang der Geschäftstätigkeit – vorausgesetzt, es gilt tendenziell, dass in kleineren Unternehmen geringere Fehlerrisiken für die Abschlusss Aussagen vorliegen. Dies muss aber nicht notwendigerweise immer der Fall sein (zu typischen Risiken bei KMU vgl. Kapitel 2.3.2).

---

<sup>802</sup> Vgl. IFAC (2009d), S. 2.

<sup>803</sup> Vgl. EU-Kommission (2011b), S. 10.

<sup>804</sup> Vgl. WPK (2012a); WPK (2012b); WPK (2012c).

<sup>805</sup> Vgl. Duden (2012d).

<sup>806</sup> Vgl. z.B. ISA 240.A26, ISA 315.A61. Ferner: FEE (2009b), S. 4.

Der Richtlinienvorschlag zielt allein auf die **indirekten Einflussfaktoren** Umfang und Komplexität der Tätigkeit ab, nicht jedoch auf das Fehlerrisiko als **direkten Einflussfaktor**. Abgesehen davon greift der Richtlinienvorschlag lediglich zwei indirekte Einflussfaktoren heraus. Daneben können sich aber auch andere Merkmale des zu prüfenden Unternehmens (z.B. Branche, Geschäftsmodell, Eigentümerstruktur<sup>807</sup>) auf die jeweiligen Fehlerrisiken auswirken.

Die verhältnismäßige Anwendung der ISA stellt – auch wenn sie in den Richtlinienvorschlägen missverständlicherweise als „vereinfachte Prüfung“/„*simplified audit*“ bezeichnet wird – den Grundsatz „*An Audit is an Audit*“ nicht in Frage. Diesen Grundsatz erkennt auch das EU-Parlament ausdrücklich an.<sup>808</sup>

#### 4.4.3.2 Grundsatz „An Audit is an Audit“

Unter dem Grundsatz „*An Audit is an Audit*“ ist zu verstehen, dass eine Auftragsart, die als „*audit*“ oder als „Abschlussprüfung“ bezeichnet wird, auch immer zu einem vergleichbar hohen Grad an Prüfungssicherheit führen soll. Im Sinne eines einheitlichen Verständnisses im Markt soll der Begriff *audit* nur mit einem einheitlichen *level of assurance* in Verbindung gebracht werden. Bei Auftragsarten, die einen geringeren Sicherheitsgrad als *reasonable assurance* bzw. hinreichende Sicherheit erreichen, von „*limited audits*“ (im Gegensatz zu „*full audits*“), „*simplified*“<sup>809</sup> oder „*differential auditing standards*“ zu sprechen, kann zur Verwirrung der Marktteilnehmer führen.<sup>810</sup>

In diesem Zusammenhang spricht sich die IFAC für die Verwendung eines einheitlichen Regelwerks für Abschlussprüfungen aus, weil nur so eine einheitliche Prüfungsqualität sichergestellt sei.<sup>811</sup> Die IFAC und das IAASB unterscheiden dabei weder nach der Größe der zu prüfenden Unternehmen noch danach, ob es sich um gesetzliche oder freiwillige Abschlussprüfungen handelt. Mit der Frage, ob Prüfungsstandards für sämtliche Unternehmen gleich sein sollten, haben sich auch andere Standardsetter bzw. Berufsorganisationen befasst und sich im öffentlichen Interesse für einheitliche Prüfungsstandards bei Abschlussprüfungen ausgesprochen.<sup>812</sup>

Bei der Diskussion um die Anwendbarkeit der Grundsätze für Abschlussprüfungen bei kleineren Unternehmen werden häufig verschiedene Aspekte vermischt. Die Suche nach alternativen Assurance-Aufträgen bezweckt, den Prüfungsumfang im Vergleich zu einer Abschlussprüfung bewusst zu reduzieren mit der Konsequenz, dass auch nur eine geringere Prüfungssicherheit erreicht werden und damit der Adressat des Prüfungsergebnisses daraus für sich weniger Ver-

<sup>807</sup> Vgl. z.B. ISA 240.A26; IFAC (2009d).

<sup>808</sup> Vgl. EU-Parlament (2011), S. 3, Nr. 8.

<sup>809</sup> Frankreich hat für bestimmte KMU eine vereinfachte Prüfung eingeführt. Die Inhalte der gesetzlich vorgesehenen Prüfung richten sich nach einem fachlichen Standard, der nach pflichtgemäßem Ermessen die Anpassung der Prüfungshandlungen an die Größe und Komplexität der Einheit erlaubt. Vgl. CNCC (2008), S.13; FEE (2009), S. 26 f.; IFAC (2009e), S. 7. Die Beschreibung in FEE (2009), S. 26 f. legt m.E. hingegen nahe, dass es sich hierbei nicht um ein *limited assurance engagement*, sondern eher um die verhältnismäßige Anwendung eines *audit* handeln könnte. Betroffen sind ausschließlich kleine Unternehmen i.S.d. Definition der Vierten EU-Richtlinie.

<sup>810</sup> Vgl. IFAC (2008b), S. 2; IFAC (2009e), S. 11, Nr. 37 und S. 7.

<sup>811</sup> Vgl. IFAC Policy Position gem. IFAC (2008b); IFAC (2012c).

<sup>812</sup> Vgl. z.B. FEE (2011); für Australien vgl. ICAA (2006), S.10, AUASB (2007), S.9 und ICAA/CPA Australia/ NIA (2007), S. 9.

lässlichkeit der Finanzinformationen ableiten kann. Ein Konflikt mit dem Grundsatz „*An Audit is an Audit*“ besteht dann, wenn diese Folge kaschiert werden soll, indem eine solche alternative Auftragsart auch „*audit*“ oder Abschlussprüfung genannt wird oder – entgegen der Gepflogenheiten des IAASB, wonach bei einem geringeren Sicherheitsgrad als hinreichende Sicherheit ein negativ formuliertes Urteil abgegeben wird – sogar zu einem positiv formulierten Prüfungsurteil führen soll. Davon abzugrenzen ist die Frage der Umsetzung einer den Umständen der Prüfung angepasste verhältnismäßige Anwendung von Standards, die dennoch zu einer hinreichenden Prüfungssicherheit führt.

Der Grundsatz „*An Audit is an Audit*“ und eine verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards schließen sich nicht aus. Die ISA-Anwendung differiert bei der Prüfung von Unternehmen unterschiedlicher Größe und Komplexität bei gleichbleibender Prüfungsqualität (Präfungsurteil mit hinreichender Sicherheit). D.h. der Input (Präfungsumfang i.S.v. Intensität der Prüfungshandlungen) ist zwar variabel, aber nur insoweit, als noch ein konstanter Output (Mindestmaß an Prüfungsqualität) erreicht wird – im Gegensatz zu alternativen Assurance Services, bei denen das bewusste Weglassen von Prüfungshandlungen dazu führen kann, dass nur eine geringere bzw. begrenzte Prüfungssicherheit erreicht wird.

Um zu betonen, dass nicht das Prüfungsvorgehen identisch ist, sondern das Prüfungsergebnis (Präfungsurteil) bei verschiedenen Abschlussprüfungen von gleicher Qualität ist, wurde der o.g. Grundsatz weiterentwickelt zu „***An Audit Opinion is an Audit Opinion***“.<sup>813</sup> Dies impliziert, dass eine gleiche Urteilsqualität auch möglich ist, wenn der Prüfungsaufwand nicht in jeder Prüfung gleich hoch ist.

#### 4.4.3.3 Kein Verzicht auf risikoorientierten Prüfungsansatz bei kleinen Unternehmen

Das Grünbuch suggeriert, es hätte eine Entwicklung von einem aussagebezogenen Prüfungsansatz („*substantive verification*“ von Bilanz- und GuV-Posten) zu einem risikoorientierten stattgefunden und damit würde ein Qualitätsverlust einhergehen.<sup>814</sup> Die EU-Kommission stellt deshalb zur Diskussion, ob sich die Abschlussprüfung nicht auf einen „*more basic and substantive test of the balance sheet*“ zurückbesinnen sollte. Laut Auswertung der Konsultationsergebnisse folgen die Aufsteller von Abschlüssen dieser Idee für kleine Unternehmen, weil es „keinen Sinn“ habe, sich bei der Prüfung auf das IKS zu stützen.<sup>815</sup>

Es scheint m.E. ein Missverständnis vorzuliegen, dass es sich hierbei um einen separaten, sich vom risikoorientierten unterscheidenden Prüfungsansatz handelt. Möglicherweise rührt dies aus Aussagen im Schrifttum, dass der Abschlussprüfer über den „konkreten Prüfungsansatz („*system-based approach*“ oder „*substantive approach*“)<sup>816</sup> entscheidet. Tatsächlich liegt dem Prüfungsvorgehen in beiden Fällen der risikoorientierte Prüfungsansatz zugrunde, lediglich mit unterschiedlicher Schwerpunktsetzung. D.h. in jedem Fall wird eine Kombination von Funktionsprüfungen als auch von aussagebezogenen Prüfungshandlungen zum Tragen kommen (siehe

<sup>813</sup> Dies ist das Ergebnis eines Workshops beim IDW Mitgliedersymposium am 11.10.2011; vgl. FN-IDW 11/2011, S. 740; o.V. (2011), S. 32 f.

<sup>814</sup> Vgl. EU-Kommission (2010d), S.7; EU-Kommission (2011), S. 7 („*going back to the basics*“).

<sup>815</sup> Vgl. EU-Kommission (2011), S. 11.

<sup>816</sup> Wiedmann, Harald (1996), S. 163.

Kapitel 3.3.4). *Substantive Approach* bedeutet gerade nicht, dass ausschließlich *substantive procedures* (aussagebezogene Prüfungshandlungen) vorgenommen werden. Dementsprechend definiert ISA 330.A3 *substantive approach* als das Vorgehen, bei dem der Schwerpunkt auf aussagebezogene Prüfungshandlungen gesetzt wird. Dennoch ist einzuräumen, dass trotz der korrekten Definition das in ISA 330 verwendete Begriffspaar *combined approach* vs. *substantive approach* das o.g. Missverständnis eher schüren als ausräumen könnte. Hier wäre der Begriff Prüfungsstrategie passender als Prüfungsansatz.<sup>817</sup>

Die EU-Kommission unterstellt im Grünbuch zur Abschlussprüfung, dass sich durch eine Fokussierung auf aussagebezogene Prüfungshandlungen eine höhere Prüfungssicherheit<sup>818</sup> erreichen ließe.<sup>819</sup> Das Gegenteil ist der Fall.<sup>820</sup> In jeder Abschlussprüfung – ungeachtet der Größe des zu prüfenden Unternehmens – muss auch die **Aussage Vollständigkeit** der Angaben geprüft werden (zum Aussagen-Konzept vgl. Kapitel 4.3.3.7.3). Diese Aussage spielt eine besondere Rolle, weil sie sich als einzige auf Sachverhalte bezieht, die gerade nicht in der zu untersuchenden Grundgesamtheit enthalten sind. Nichtsdestotrotz bezieht sich das Prüfungsurteil eben auch auf implizit im Abschluss enthaltene Aussagen, dass bspw. sämtliche Verkaufstransaktionen erfasst sind (Vollständigkeit der Umsatzerlöse) oder dass sich alle Verbindlichkeiten des zu prüfenden Unternehmens niedergeschlagen haben.<sup>821</sup> Mit einer Vollprüfung der Belege lässt sich das Fehlerrisiko, dass nicht sämtliche Transaktionen in der Rechnungslegung erfasst wurden, nicht abdecken. Denn die Abschlussprüfung soll diesbezüglich gerade aufdecken, was fehlt.

Deshalb ist es unerlässlich, zumindest hierzu das IKS einzubeziehen. **Ein rein aussagebezogener Ansatz könnte nicht die gleiche Prüfungssicherheit erreichen.**<sup>822</sup> Eine verstärkte Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen kann eine Beurteilung des IKS nicht ersetzen.<sup>823</sup> Ein weniger ausgeprägtes IKS stellt keinen Grund dar, vom risikoorientierten Prüfungsansatz abzuweichen.<sup>824</sup> Da das IKS aber (nur) der Komplexität des jeweiligen KMU angemessen sein muss, bedeutet das bei geringerer Komplexität konsequenterweise auch einen geringeren Prüfungsumfang im Rahmen der IKS-Beurteilung.

---

<sup>817</sup> Siehe dazu auch Mochty, Ludwig/ Wiese, Michael (2010), S. 3.

<sup>818</sup> Zum Konzept der hinreichenden Sicherheit siehe Kapitel 3.1.1.

<sup>819</sup> Vgl. EU-Kommission (2010d), S. 8.

<sup>820</sup> Ebenso bei Velte, Patrick/ Sepetauz, Karsten (2010), S. 845, die eine „Rückkehr zum *Balance Sheet Auditing*“ als Rückschritt bewerten.

<sup>821</sup> Vgl. Whittington, Ray/ Zulinski, Marilyn/ Ledwith, James W. (1983), S. 84.

<sup>822</sup> Selbst eine Vollprüfung stellt keine Alternative dar; siehe Kapitel 3.1.1.

<sup>823</sup> Es gibt zwar einige aussagebezogenen Prüfungshandlungen, die den Aspekt der Vollständigkeit zumindest teilweise abdecken. Dazu gehört die Prüfung der zeitlichen Abgrenzung von Käufen und Verkäufen um den Abschlussstichtag (*Cut-off-Prüfungen*), die Einholung von Saldenbestätigungen mit der offenen Methode (d.h. die befragten Personen werden gebeten, die nachgefragte Information mitzuteilen), die Prüfung von Zahlungsein- und -ausgängen nach dem Abschlussstichtag, die Durchsicht von Sitzungsprotokollen (Gesellschafterversammlungen, Vorstand, Aufsichtsrat) bzgl. autorisierter Transaktionen. Diese Prüfungshandlungen haben jedoch ihre Grenzen bei der Aufdeckung von nicht in der Rechnungslegung erfassten Transaktionen und werden i.d.R. für eine hinreichende Sicherheit allein nicht ausreichen. Vgl. zu der Problematik ausführlich Whittington, Ray/ Zulinski, Marilyn/ Ledwith, James W. (1983), 86.

<sup>824</sup> Siehe hierzu auch die Argumentation des IDW Prüfungshinweises: *Besonderheiten der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen* (IDW PH 9.100.1), Tz. 6 f. und 20 ff.

Die Kombination von Prüfungshandlungen soll dazu dienen, die **Effizienz** bei der Prüfungsdurchführung zu steigern. Insofern kann der risikoorientierte Prüfungsansatz als Planungswerkzeug zur Auswahl einer im Einzelfall angemessenen und wirtschaftlichen Prüfungsstrategie angesehen werden.<sup>825</sup> Die Effizienz kann sich z.B. bei Funktionsprüfungen daraus ergeben, dass bei automatisierten IT-Kontrollen eine einzige Stichprobe ausreichend sein kann (vgl. Kapitel 3.3.4.1). Besteht ein IKS hingegen hauptsächlich aus manuellen Kontrollen, relativiert sich die Vorteilhaftigkeit gegenüber der Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen. *Mochty/Wiese* geben daneben zu bedenken, ob bei komplexen IT-Systemen, die der Abschlussprüfer meist ohne zusätzlichen Experteneinsatz nicht prüfen kann, ein Fokus auf Kontrollen wirklich sinnvoll ist.<sup>826</sup> Allerdings wird die Komplexität des IT-Systems oftmals mit einer Vielzahl komplexer Geschäftsvorfälle sowie Massentransaktionen einhergehen, so dass fraglich erscheint, ob ein Fokus auf aussagebezogene Prüfungshandlungen besser geeignet wäre.

Die **Effektivität** des risikoorientierten Prüfungsansatzes setzt natürlich die richtige Anwendung voraus. Wenngleich ein Minimum an Befassung mit dem IKS unerlässlich erscheint, führt eine Prüfungsstrategie, die ihren Schwerpunkt auf Funktionsprüfungen setzt, unter bestimmten Voraussetzungen nicht zur gewünschten Prüfungssicherheit. Dies kann möglicherweise der Fall sein,<sup>827</sup> wenn sich aufgrund eines dominierenden Gesellschafter-Geschäftsführers Schwächen im Kontrollumfeld zeigen und die Gefahr besteht, dass Kontrollen außer Kraft gesetzt werden. Dies gilt umso mehr, wenn das zu prüfende Unternehmen sich in einer wirtschaftlichen Schiefelage befindet und dadurch der Druck steigt, das Zahlenwerk zu beschönigen, um z.B. Kreditgeber nicht zu beunruhigen. Diesen Aspekten tragen die ISA dadurch Rechnung, dass sie Fehlerisiken aufgrund doloser Handlungen als bedeutsame Risiken klassifizieren (vgl. Kapitel 3.3.3) und damit zwingend aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen sind.

Wird weniger Augenmerk auf die Prüfung der GuV gelegt mit der Begründung, dass aufgrund der Konzeption der doppelten Buchführung diese mit der Prüfung der entsprechenden Bilanzposten abgedeckt ist, setzt dies selbstverständlich voraus, dass die korrekte Verbuchung der Geschäftsvorfälle durch wirksame interne Kontrollen sichergestellt ist.<sup>828</sup>

#### **4.4.3.4 Erfordernis eines abweichenden KMU-Konzepts für die verhältnismäßige Anwendbarkeit**

Die Kommissionsvorschläge definieren KMU für Zwecke der verhältnismäßigen Anwendung gleich wie in den EU-Bilanzrichtlinien, also quantitativ (vgl. Kapitel 2.3.1).<sup>829</sup> Dies lässt m.E. vermuten, dass der EU-Kommission diesbezüglich das Problembewusstsein fehlt, dass sich diese starren Grenzen nicht für die verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards eignen (zur qualitativen Abgrenzung vgl. Kapitel 2.3.2 und 2.3.3).

---

<sup>825</sup> Vgl. *Mochty, Ludwig/Wiese, Michael (2010)*, S. 3.

<sup>826</sup> Vgl. *Mochty, Ludwig/Wiese, Michael (2010)*, S. 3 f.

<sup>827</sup> Zu Beispielen vgl. auch *Mochty, Ludwig/Wiese, Michael (2010)*, S. 3 ff.

<sup>828</sup> Vgl. *Mochty, Ludwig/Wiese, Michael (2010)*, S. 6.

<sup>829</sup> Vgl. *EU-Kommission (2011b)*, S. 18.



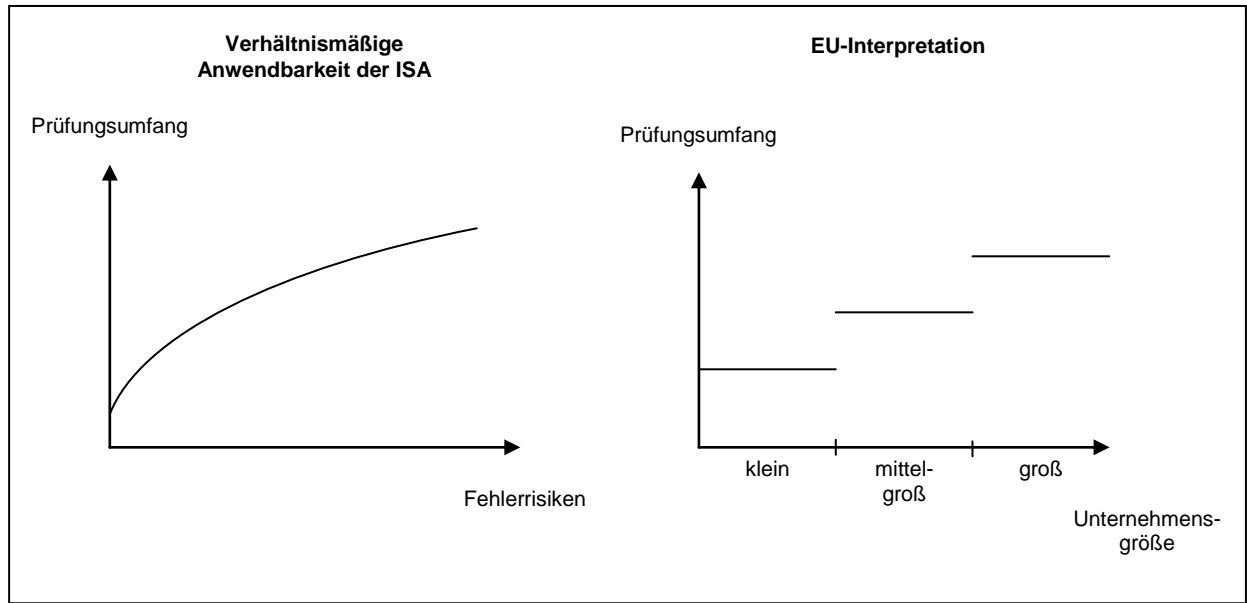


Abb. 9: Graphische Darstellung der verhältnismäßigen Anwendbarkeit

Quelle: eigene Darstellung

Abb. 9 soll die unterschiedlichen Konzepte verdeutlichen. Das linke Schema illustriert die in den ISA angelegte Möglichkeit zur verhältnismäßigen Anwendung. Dabei hängt die Prüfungstiefe bzw. -intensität allein von den Risiken für wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss ab. Diese Risiken hängen im Einzelfall wiederum von anderen Faktoren ab (die Einflussfaktoren für die Fehlerwahrscheinlichkeit werden näher in Kapitel 4.4.3.1 betrachtet). Der Zusammenhang lässt sich mit einer stetigen Funktion darstellen, wobei der Prüfungsumfang zunimmt, je höher die Fehlerrisiken sind. In der Abb. 9 ist ein abnehmender Grenznutzen und damit eine konkave Funktion unterstellt. Es ist allerdings nicht auszuschließen, dass ein konvexer Zusammenhang bestehen könnte.

Wie in Kapitel 4.4.3.1 ausgeführt, scheinen die Kommissionsvorschläge hingegen den Prüfungsumfang fälschlicherweise allein in Relation zur Größe des zu prüfenden Unternehmens zu setzen. Dieser Zusammenhang besteht höchstens indirekt und ist nicht zwingend.

So beeinflussen möglicherweise bei einem kleinen Start-up-Unternehmen im Hightech-Bereich (*Venture Capital*) gewichtige Risiken, einschließlich solcher zur Unternehmensfortführung, die Prüfungsdurchführung. Dagegen kann bspw. bei einem großen Aluminiumproduzenten eine geringere Prüfungsintensität erforderlich sein, wenn langfristige Beschaffungs- und Absatzverträge bestehen und sich aufgrund des festen Einsatzverhältnisses der Produktionsfaktoren Tonerde, elektrischer Strom und Anodenkohle die Abbildung im Abschluss leichter plausibilisieren lässt.

Die bisherigen Überlegungen betreffen nur die verhältnismäßige Anwendbarkeit, wie sie in Kapitel 4.4.3.1 definiert ist und die in dieser Arbeit als „verhältnismäßige Anwendbarkeit i.e.S.“ bezeichnet werden soll. Im Folgenden wird auf andere Einflussfaktoren für den Prüfungsaufwand eingegangen, die zu einem weiteren Begriffsverständnis (verhältnismäßige Anwendbarkeit i.w.S.) führen können.

#### 4.4.3.5 Kriterien guter Rechtsetzung mit Bezug zur verhältnismäßigen Anwendbarkeit

Die Forderung, dass die Anwendung der Prüfungsstandards auf die Prüfung der Jahres- und Konzernabschlüsse von mittelgroßen und kleinen Unternehmen in einem angemessenen Verhältnis zum Umfang und der Komplexität der Tätigkeit dieser Unternehmen steht, zielt vornehmlich auf die Vermeidung unnötigen Aufwands durch die Vorschriften ab (vgl. Kapitel 2.2.2.3 und 4.4.1). Insofern gibt es Überschneidungen zur *Better Regulation*-Politik (vgl. Kapitel 2.2.2.2) und den Kriterien guter Rechtsetzung (vgl. Kapitel 4.3).

Ein enger Bezug zur verhältnismäßigen Anwendbarkeit der Prüfungsvorgaben lässt sich bei dem Kriterium der **angemessenen Regelungsdichte** herstellen. Wenn Normen zu detailliert sind, werden sie tendenziell einzelfallbezogener formuliert sein und möglicherweise zu einem Verhalten des formalisierten Abarbeitens führen. Falls der Detaillierungsgrad im Fall der Abschlussprüfung auf komplexe Unternehmenssituationen abstellt und alle Eventualitäten abzudecken versucht, kann dies bei einfacheren Prüfungen dazu führen, dass viele Aspekte nicht zutreffen bzw. nicht relevant sind. Würde ein Abschlussprüfer dennoch checklistenartig die gleichen Prüfungsfragen bzw. Prüfungsschritte abarbeiten und dokumentieren, könnte dies einerseits zu einem ungerechtfertigt bzw. „unverhältnismäßig“ hohen Aufwand führen (Effizienz) und andererseits ggf. den Nachteil mit sich bringen, dass der Prüfer „den Wald vor lauter Bäumen nicht sieht“ (Effektivität). Die Konzentration auf Einzelheiten und dabei eventuell der Verlust des Überblicks über die Gesamtheit und Zusammenhänge könnte sich somit sogar negativ auf die Prüfungsqualität auswirken.

Ein hoher (wenngleich entbehrlicher) Prüfungs- und Dokumentationsaufwand kann m.E. aber auch entstehen, wenn die Normen nicht notwendige Regelungen enthalten (Kriterium **Notwendigkeit**) oder wenn bei der Rechtsanwendung in die Normen mehr interpretiert wird als sie tatsächlich verlangen. Letzteres betrifft nicht nur die klare Formulierung der Anforderungen selbst (Kriterium **Eindeutigkeit**), sondern im Falle der ISA auch das Kriterium **Stufengerechtigkeit**, wenn bspw. Anwendungshinweise und Erläuterungen auf der „Stufe“ *Application Material* (fälschlicherweise) als unabdingbare Prüfungsschritte interpretiert werden.

Letztlich hat auch die **Verständlichkeit** der Normen Bezugspunkte zu ihrer verhältnismäßigen Anwendung. Sind Normen bspw. unübersichtlich, inkohärent oder unlogisch formuliert, kann dies u.U. zu Verzögerungen (aufgrund von Nachfragen) oder zu einer fehlerhaften Rechtsanwendung führen, die bei der Überprüfung der Prüfungsdurchführung korrigiert werden muss. Beides erhöht den Aufwand für die Prüfungsdurchführung im Einzelfall (allerdings unabhängig von der Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens) oder die Fortbildungskosten der WP-Praxis im Allgemeinen. Dasselbe kann für Widersprüche innerhalb des Normengerüsts gelten (Kriterium **Widerspruchsfreiheit**).

Die **Praktikabilität** der Standards, somit die Frage der problemlosen Einführung der ISA bei den Anwendern, hängt von ihrer Handhabbarkeit ab. Dazu zählt auch der effiziente Umgang mit der Länge der Standards, die durch das *Clarity*-Projekt nicht erheblich gemindert wurde (vgl. Kapitel 4.3.3.6). Sind die o.g. Qualitätskriterien bei der Normensetzung nicht eingehalten worden, wird damit i.d.R. auch eine Beeinträchtigung der Praktikabilität einhergehen. Gerade die oft monierte „Papierflut“ kann aus verschiedenen Aspekten resultieren: hoher Detaillierungsgrad (Kriterium **Regelungsdichte**), redundante bzw. überflüssige Regelungen (insbesondere Kriteri-

um Notwendigkeit), Einbeziehung von zahlreichen Erläuterungen (Kriterium Stufengerechtigkeit), langatmige Ausführungen (Kriterium Knappheit als Teilaspekt der Verständlichkeit).

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass Mängel bei den Kriterien guter Rechtsetzung (Verständlichkeit, Eindeutigkeit, Notwendigkeit, Widerspruchsfreiheit, Stufengerechtigkeit, Praktikabilität, angemessene Regelungsdichte) ebenfalls Prüfungsaufwendungen unnötig in die Höhe treiben können. Allerdings wären dabei grundsätzlich zu prüfende Unternehmen unabhängig von ihrer Größe und Komplexität betroffen. Nichtsdestotrotz werden solche Kostentreiber bei Abschlussprüfungen mit geringerem Stundenvolumen ein relativ stärkeres Gewicht einnehmen und daher bei KMU subjektiv ggf. eher als unverhältnismäßig eingeschätzt werden. Dieser Aspekt soll im Folgenden **verhältnismäßige Anwendbarkeit i.w.S.** genannt werden.

#### 4.4.4 Zwischenergebnis

An den EU-Vorschlägen vom 30.11.2011 lässt sich aus fachlicher Sicht insbesondere Folgendes bemängeln:

- Unter dem Stichwort „Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU“ führen die Vorschläge der EU-Kommission mit der prüferischen Durchsicht von Abschlüssen kleiner Unternehmen ein völlig anderes Konzept ein.
- Die Begrifflichkeiten „vereinfachte Prüfung“ („*simplified audit*“) für die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA sowie „eingeschränkte Überprüfung“ („*limited review*“) für die prüferische Durchsicht sind nicht nur fachlich unzutreffend, sondern missverständlich und bergen auch die Gefahr, die Erwartungslücke eher zu vergrößern als zu verringern.<sup>830</sup>
- Die Vorschläge lassen vermuten, dass die EU-Kommission annimmt, es sei eine Anpassung der ISA selbst (nicht nur der Prüfungsdurchführung bei ihrer Anwendung) erforderlich und diese Anpassung sähe für kleine Unternehmen anders aus als für mittelgroße. Hier wird deutlich, dass sie in diesem Zusammenhang fälschlicherweise von dem quantitativen KMU-Begriff ausgeht. Für die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA sind jedoch abweichend davon qualitative Abgrenzungsmerkmale erforderlich.

Darüber hinaus legt der Wortlaut des Art. 43a nahe, dass dem Richtlinienvorschlag ein Verständnis von der verhältnismäßigen Anwendbarkeit der ISA zugrunde liegt, das dem Begriffsverständnis des IAASB entspricht. Das IAASB selbst geht davon aus, dass die ISA bereits verhältnismäßig anwendbar sind.<sup>831</sup> Insofern liefe die geplante EU-Anforderung inhaltlich ins Leere. Etwas anderes könnte gelten, wenn die EU-Kommission auf die Wirtschaftlichkeit der Prüfung an sich und damit auf eine weitere Interpretation der verhältnismäßigen Anwendbarkeit abzielen würde – was sich allerdings dem Wortlaut des Richtlinienvorschlags nicht entnehmen lässt. Anhaltspunkte ergeben sich höchstens indirekt aus den Konsultationsergebnissen, wenn Befürch-

<sup>830</sup> Insofern ist zu begrüßen, dass die Fassung, die der Rechtsausschuss des EU-Parlaments am 25.04.2013 verabschiedet hat, nicht mehr den Begriff „eingeschränkte Überprüfung“ verwendet, sondern auf einen Prüfungsauftrag mit begrenzter Prüfungssicherheit Bezug nimmt. Vgl. *EU-Parlament – Rechtsausschuss (2013a)*, S. 10 (Nr. 25) i.V.m. *EU-Parlament – Rechtsausschuss (2013b)*, S. 19 f.; *EU-Parlament – Rechtsausschuss (2013c)*, S. 55.

<sup>831</sup> Vgl. *IFAC (2009d)*; ebenso die europäische Berufsorganisation FEE vgl. *FEE (2011)*; *FEE (2012)*.

tungen geäußert werden, dass die Anwendung der ISA bei der Prüfung von KMU zu höheren Kosten führen.

Die **Formalziele der Abschlussprüfung** sieht das Schrifttum in der Vertrauenswürdigkeit des Prüfungsurteils und der Wirtschaftlichkeit der Urteilsgewinnung. Mit dem risikoorientierten Prüfungsansatz sollen dementsprechend die Effektivität und Effizienz der Abschlussprüfung gesteigert werden.<sup>832</sup> Mit den EU-Zielen der Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung (Effektivität) und der verhältnismäßigen Anwendung der Prüfungsstandards (Effizienz) sind beide Aspekte betroffen. Insofern ist der den ISA zugrundeliegende Prüfungsansatz zweckmäßig, denn er trägt beiden Aspekten Rechnung, indem er die Aufmerksamkeit auf Prüffelder mit hohem Fehlerrisiko lenkt. Im Übrigen hält *Quick* angesichts „eines zunehmenden Konkurrenzdrucks und der damit einhergehenden Notwendigkeit einer verbesserten Prüfungseffizienz, der bestehenden Erwartungslücke und der zunehmenden Tendenz, Abschlussprüfer juristisch zu belangen“ auf Risikomodellen basierende Prüfungsansätze für „unabdingbar“<sup>833</sup>.

Allerdings kann die **Effizienz der Abschlussprüfung** nicht nur durch den Inhalt der Prüfungsstandards beeinträchtigt werden (in dieser Arbeit sog. verhältnismäßige Anwendbarkeit i.e.S.), sondern auch durch ihre formale Ausgestaltung, weil z.B. Kriterien guter Rechtsetzung nicht beachtet wurden (in dieser Arbeit sog. verhältnismäßige Anwendbarkeit i.w.S.). Dazu gehört u.a. eine unangemessen hohe Regelungsdichte, die an den ISA zum Teil bemängelt wurde (vgl. Kapitel 2.1.2.1 (vor dem *Clarity*-Projekt) sowie Untersuchung nach dem *Clarity*-Projekt vgl. Kapitel 4.3.3.7). Beispielsweise gehen die ISA detailliert auf das bei der Risikobeurteilung erforderliche Verständnis des Abschlussprüfers ein. Allerdings ist einzuräumen, dass aufgrund von Bedenken bzgl. der Effektivität von Prüfungsansätzen mit dem *Audit-Risk*-Projekt versucht wurde, die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers zu verbessern. Die Beurteilung des inhärenten Risikos ist eine komplexe Aufgabe, denn es wird durch eine Vielzahl von Faktoren bestimmt: z.B. makroökonomische (wie die konjunkturelle Lage), branchenspezifische (wie die wirtschaftliche Lage des Wirtschaftszweigs), mandantenspezifische (wie die wirtschaftliche Lage, Art und Größe des zu prüfenden Unternehmens, Integrität und Qualität seines Managements oder die Qualität seines Personals) und prüffeldspezifische Faktoren (wie die Art und Verwertbarkeit des Vermögensgegenstands, etc.).<sup>834</sup> So ist nachvollziehbar, dass die ISA versuchen, das zur Beurteilung des inhärenten Risikos erforderliche Verständnis des Unternehmens und seines Umfelds zu konkretisieren. Entsprechend setzt die Beurteilung des Kontrollrisikos voraus, dass der Prüfer erkennt, wie das IKS arbeitet. Um diese Beurteilung zu verbessern,<sup>835</sup> versuchen die ISA, möglicherweise prüfungsrelevante Aspekte des IKS darzustellen.

Dass das IAASB im Standardsetting damit u.a. auf Anregungen<sup>836</sup> des US-amerikanischen *Panel on Audit Effectiveness* (vgl. Kapitel 2.1.2.1) reagiert hat, spricht zunächst nicht gegen die

<sup>832</sup> Vgl. *Leffson, Ulrich (1988)*, S. 61; *Quick, Reiner (1998)*, S. 244. Die Wirtschaftlichkeit könnte auch (statt als eigenständiges Ziel) als Zielrestriktion, sozusagen als Nebenbedingung angesehen werden; vgl. *Leffson, Ulrich (1988)*, S. 120.

<sup>833</sup> *Quick, Reiner (1998)*, S. 244.

<sup>834</sup> Vgl. *Quick, Reiner (1998)*, S. 244.

<sup>835</sup> D.h. bspw. zu vermeiden, dass Prüfer lediglich angelernte Wahrscheinlichkeiten zur Beurteilung des IKS anwenden; vgl. u.a. *Quick, Reiner (1998)*, S. 245.

<sup>836</sup> Vgl. *Schmidt, Stefan (2000)*, S. 795 ff.

Angemessenheit der Vorgaben. Dies gilt vor allem für den seit jeher umstrittenen Aspekt der Berücksichtigung doloser Handlungen. Für das Risiko aufgrund doloser Handlungen lässt sich nicht anführen, dass dies für KMU weniger relevant sei. Im Gegenteil ist dieses Risiko wegen der typischen qualitativen Merkmale von KMU (vgl. Kapitel 2.3) u.U. besonders zu berücksichtigen.

Der Richtlinienvorschlag fußt auf den Konsultationsergebnissen. Laut der EU-Auswertung der Konsultation zur ISA-Übernahme waren in den Stellungnahmen (insbesondere seitens der Stakeholder außerhalb des Berufsstands der Abschlussprüfer) Bedenken geäußert worden, dass

- die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA nicht deutlich genug sei („*the proportionality of the ISAs has not been well demonstrated*“<sup>837</sup>),
- die ISA zu höheren Dokumentationsanforderungen bei der Prüfung von KMU führen (Verwaltungslasten), was dem Ziel des Bürokratieabbaus entgegenstände, und
- die Anwendung der ISA bei der Prüfung von KMU zu höheren Kosten führen würden.<sup>838</sup>

Im folgenden Kapitel 5 werden deshalb die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA analysiert und Ansatzpunkte bei der Prüfungsdurchführung und ihrer Dokumentation herausgearbeitet.

---

<sup>837</sup> EU-Kommission (2010b), S. 22.

<sup>838</sup> Vgl. EU-Kommission (2010b), S. 22.

## 5 Ansatzpunkte für die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA und Kategorisierung möglicher Maßnahmen

Die EU-Vorschläge vom 30.11.2011 gehen davon aus, dass ohne die geplante Neuregelung Prüfungsstandards ungeachtet der Größe des zu prüfenden Unternehmens gleich angewandt werden,<sup>839</sup> und dies zu unnötigen zusätzlichen Befolgungskosten („*Compliance*“) ohne Qualitätssteigerung führt.<sup>840</sup> Dieses Kapitel befasst sich damit,

- ob diese Annahme stimmt (dies betrifft die in Kapitel 1 gestellte Frage, wie der von der EU-Kommission unterstellte Zielkonflikt zwischen dem Ziel der Verbesserung der Abschlussprüfung durch die Einführung der ISA und der KMU-Politik der EU zu beurteilen ist);
- falls ja, ob bislang ergriffene Maßnahmen (wie in Deutschland die Anpassung der Berufssatzung durch die Wirtschaftsprüferkammer) ausreichen und
- ob weitere Maßnahmen erforderlich sind, z.B. ob nationale Gesetzgeber tätig werden müssen.

### 5.1 Die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA im Spannungsfeld unterschiedlicher Wahrnehmung

Laut Art. 43a und 43b des EU-Richtlinienvorschlags haben die Mitgliedstaaten dafür zu sorgen, dass die ISA bei Abschlussprüfungen verhältnismäßig angewendet werden. Nach dem **Wortlaut der Regelung** ist zu vermuten, dass die EU-Vorschläge dasselbe Begriffsverständnis zugrunde legen wie das IAASB (vgl. Kapitel 4.4.3.1). Das IAASB geht davon aus, dass die ISA bereits verhältnismäßig anwendbar sind.<sup>841</sup> Die Analyse im folgenden Kapitel (5.2) in dieser Arbeit bestätigt diese Annahme.

Wenn die EU-Kommission dennoch davon ausgeht, dass Handlungsbedarf besteht, kann dies entweder daran liegen, dass die in den ISA vorhandenen Ansatzpunkte nicht offensichtlich genug sind und kommuniziert werden müssen. Es kann aber auch daran liegen, dass die **abweichende Wahrnehmung**<sup>842</sup> der verhältnismäßigen Anwendbarkeit der ISA darauf beruht, dass – entgegen dem Wortlaut des Richtlinienvorschlags – noch andere Einflussfaktoren darunter gefasst werden, die die Effizienz der Prüfung betreffen können. Solche Einflussfaktoren können insbesondere die in Kapitel 4.4.3.5 herausgearbeiteten Kriterien guter Rechtsetzung mit Bezug zur verhältnismäßigen Anwendbarkeit sein.

Dementsprechend wird im Folgenden zwischen verhältnismäßiger Anwendbarkeit i.e.S. bzw. i.w.S. unterschieden.

Unter der **verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.e.S.** soll verstanden werden, dass die Standards nicht unabhängig von der Risikoeinschätzung im Einzelfall (und damit indirekt häufig von der Unternehmensgröße oder Komplexität der Geschäftstätigkeit) Prüfungsschritte vorgeben (vgl. Kapitel 4.4.3.1). Bei der Analyse in Kapitel 5.2 wird untersucht, inwieweit sich Ansatzpunk-

<sup>839</sup> Vgl. *EU-Kommission (2011d)*, S. 9, Punkt 4.3: „Basisszenario“.

<sup>840</sup> Vgl. *EU-Kommission (2011d-2)*, S. 7; *EU-Kommission (2011b)*, S. 4.

<sup>841</sup> Vgl. *IFAC (2009d)*.

<sup>842</sup> Vgl. dazu auch *EU-Kommission (2010b)*, S. 22

te in den ISA ergeben, die die Aussage des IAASB stützen, dass sie – in diesem engen Begriffsverständnis – verhältnismäßig anwendbar sind.

Wird die Frage, ob die ISA bereits i.e.S. verhältnismäßig anwendbar sind, bejaht, können diesbezügliche Maßnahmen nur auf das Erreichen eines gemeinsamen Verständnisses der verschiedenen Stakeholder abzielen (vgl. im folgenden Kapitel 5.4).

Der Begriff **verhältnismäßige Anwendbarkeit i.w.S.** soll sich auf andere Ursachen für die Diskrepanz zwischen der (vom IAASB) intendierten und der (von Stakeholdergruppen) wahrgenommenen verhältnismäßigen Anwendbarkeit beziehen, d.h. Mängel bei den in Kapitel 4.3.3 angewendeten Beurteilungskriterien (Kriterien guter Rechtsetzung). Auf Maßnahmen, die auf solche Aspekte gerichtet sind und damit die verhältnismäßige Anwendbarkeit i.w.S. betreffen, wird in Kapitel 5.4 eingegangen.

Laut *Barnier* beabsichtigen die EU-Vorschläge, kleine Prüfungspraxen von „Verwaltungsmodalitäten“ zu befreien; außerdem zieht er Parallelen zum Bürokratieabbau für KMU bei den Rechnungslegungspflichten.<sup>843</sup> Dies verstärkt den Eindruck, den die EU-Vorschläge bereits vermuten lassen, dass für kleine und mittelgroße Unternehmen – in Analogie zu IFRS for SMEs – ein **gesondertes Regelwerk** „ISA for SMEs“<sup>844</sup> entwickelt werden soll, bei dem selektiv für KMU nicht als erforderlich angesehene Einzelanforderungen gestrichen werden. Nach dieser Interpretation der verhältnismäßigen Anwendbarkeit, wie sie auch in der Abb. 9 in Kapitel 4.4.3.4 dargestellt ist, gäbe es neben den ISA ein weiteres Regelwerk für bestimmte Unternehmen, z.B. „**ISA für KMU**“ oder „ISA light“ für die Prüfung mittelgroßer Unternehmen und ggf. ein drittes Paket für kleine Unternehmen.

Ein speziell für kleine oder mittelgroße Unternehmen verfasstes Regelwerk stellt nur eine theoretisch denkbare Lösung dar. Dafür müsste es streichbare Anforderungen geben. Das ISA-Regelwerk ist jedoch nicht vergleichbar mit einem Regelwerk der Rechnungslegung, bei dem man für KMU einzelne Angabepflichten weglassen kann, ohne das Regelwerk insgesamt zu beeinträchtigen. In Kapitel 4.3.3.3 dieser Arbeit wurde etwaiger Überarbeitungsbedarf der ISA anhand des **Kriteriums Notwendigkeit** untersucht. Obwohl es m.E. durchaus entbehrliche Einzelregelungen gibt, beziehen sich diese Kürzungsmöglichkeiten nicht auf KMU-spezifische Aspekte, sondern gelten generell. Abgesehen davon könnten viele der in Kapitel 4.3.3.3.1 aufgeführten Textziffern nicht einfach weggelassen werden, sondern würden ein Umformulieren der kompletten Prüfungsstandards erfordern.

Einen solchen Ansatz könnte man sich u.U. vorstellen, wenn die ISA für bestimmte Prüffelder regelmäßig im Detail konkrete Prüfungshandlungen vorschreiben würden (vergleichbar einem Prüfprogramm). Dies ist aber nach der Analyse im folgenden Kapitel nicht der Fall. Deshalb ist dies kein Anwendungsfall für *Carve-outs* auf Mitgliedstaatenebene (zu den EU-Konsultationsergebnissen vgl. Kapitel 2.2.3).

---

<sup>843</sup> Vgl. *Barnier, Michel* (2012), S. 26.

<sup>844</sup> Dies entspricht einem Vorschlag in *FSR* (2007), S. 4.

## 5.2 Analyse der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.e.S.

Anstatt aus einem umfassenden Regelwerk KMU-bezogen einzelne Regelungen wegzulassen, hat das IAASB im *Clarity*-Projekt einen anderen Weg gewählt, um die Belange von KMU zu berücksichtigen. Dies wird im folgenden Kapitel (5.2.1) dargestellt.

### 5.2.1 Spezifische Überlegungen in den ISA zu kleineren Einheiten

Um Bedenken, wie sie bspw. im Wong Report aufgeführt wurden (vgl. Kapitel 2.1.2.1) auszuräumen, hat das IAASB die ISA um „*Considerations Specific to Smaller Entities*“<sup>845</sup> ergänzt. Das sind Überlegungen zu den Besonderheiten bei der Prüfung von Abschlüssen kleinerer Unternehmen (zum Begriff der *smaller entities* siehe Kapitel 2.3.3). Wenn im Folgenden aus Vereinfachungsgründen der Begriff KMU anstatt „kleinere Einheiten“ verwendet wird, liegt dem das IAASB-Verständnis zugrunde; es ist keine quantitative Abgrenzung (wie in der EU) damit gemeint.

Die KMU-spezifischen Textziffern führen zu Ergänzungen des *Application Material* der ISA. ISA 200.A63 erläutert den **Verbindlichkeitsgrad** dieser besonderen Abschnitte: Diese zusätzlichen Überlegungen sollen die Umsetzung der ISA-Anforderungen bei der Prüfung solcher Einheiten unterstützen, ohne jedoch die Pflicht des Abschlussprüfers zur Einhaltung der in den ISA enthaltenen Anforderungen einzuschränken oder zu reduzieren.

Die folgende **Übersicht** (Tab. 5) zeigt auf, welche die Abschlussprüfung betreffenden ISA (ohne 800er Reihe) jeweils Abschnitte mit spezifischen Überlegungen zu kleineren Einheiten enthalten. Die Anzahl der den KMU gewidmeten Textziffern ist in Klammern genannt.

Es überrascht nicht, dass es bei der Erteilung des Bestätigungsvermerks keine Besonderheiten für KMU gibt. Dafür ergänzen sie v.a. die allgemeinen Grundsätze und das risikoorientierte Vorgehen. ISA 315 enthält als relativ langer und detaillierter Standard mit Abstand die meisten KMU-Besonderheiten. Viele KMU-Besonderheiten enthält auch ISA 540 zu Schätzwerten als ein weiterer langer Standard.

---

<sup>845</sup> In ISA 210 heißt es abweichend „*Considerations Relevant to Smaller Entities*“.



ISA	Stichworte zum Inhalt des jeweiligen ISA <sup>846</sup>	Considerations Specific to Smaller Entities in ISA enthalten?	
		ja	nein
Allgemeine Grundsätze und Verantwortlichkeiten			
200	Übergreifende Ziele und Grundsätze einer Abschlussprüfung	X (4)	
210	Auftragsbedingungen	X (1)	
220	Qualitätssicherung bei der Prüfungsdurchführung	X (1)	
230	Prüfungsdokumentation	X (2)	
240	Verantwortung bei dolosen Handlungen ( <i>Fraud</i> )	X (3)	
250	Sonstige Gesetzesverstöße		X
260	Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan	X (3)	
265	Berichterstattung über IKS-Mängel	X (3)	
Risikobeurteilung und Reaktion auf beurteilte Risiken			
300	Prüfungsplanung	X (3)	
315	Verständnis und Risikobeurteilung	X (19) <sup>847</sup>	
320	Wesentlichkeit bei der Prüfungsplanung und -durchführung	X (1) <sup>848</sup>	
330	Prüfungshandlungen als Reaktion auf Risikobeurteilung	X (1)	
402	Outsourcing	X (1)	
450	Wesentlichkeit bei der Beurteilung der festgestellten Fehler		X
Prüfungsnachweise			
500	Prüfungsnachweise		X
501	Prüfungsnachweise für besondere Posten		X
505	Bestätigungen Dritter		X
510	Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungen		X
520	Analytische Prüfungshandlungen		X
530	Stichproben		X
540	Schätzwerte (einschl. Fair Values)	X (7) <sup>849</sup>	
550	Nahe stehende Personen	X (3) <sup>850</sup>	
560	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag		X
570	Unternehmensfortführungsprämisse	X (4)	
580	Schriftliche Erklärungen des Managements		X
Verwertung der Arbeit Anderer			
600	Group Audit inkl. Verwertung der Arbeit anderer Prüfer		X
610	Verwertung der Arbeit der internen Revision		X
620	Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers		X
Schlussfolgerungen und Berichterstattung über die Prüfung			
700	Bildung eines Prüfungsurteils, (uneingeschränkter) Vermerk		X
705	Modifizierung des Prüfungsurteils (Einschränkung, Versagung)		X
706	Hinweise im Bestätigungsvermerk		X
710	Vergleichsinformationen (Vergleichszahlen und -abschlüsse)		X
720	Pflichten im Zusammenhang mit sonstigen Informationen	X (1)	

Tab. 5: ISA mit spezifischen Überlegungen zu kleineren Einheiten

Quelle: eigene Darstellung

<sup>846</sup> Weil die Titel der ISA zum Teil sehr lang sind, sollen hier der Einfachheit halber nur Stichworte zum Inhalt des jeweiligen ISA genannt werden.

<sup>847</sup> Inkl. A131-A134 zur Dokumentation, die inhaltlich KMU-Besonderheiten enthalten, auch wenn diese nicht explizit als *Considerations Specific to Smaller Entities* gekennzeichnet sind.

<sup>848</sup> Hier *Considerations Specific to Small Entities* (nicht *smaller*) in Tz. A8.

<sup>849</sup> Inkl. Tz. A108, auch wenn diese nicht explizit als *Considerations Specific to Smaller Entities* gekennzeichnet ist.

<sup>850</sup> Inkl. Tz. A29, auch wenn diese nicht explizit als *Considerations Specific to Smaller Entities* gekennzeichnet ist.

Diese Hinweise lassen sich m.E. wie folgt kategorisieren:

- **Deskriptive Abschnitte:** Darin werden lediglich die Merkmale kleinerer Unternehmen beschrieben, ohne die Konsequenzen für die Prüfung aufzuzeigen<sup>851</sup> (z.B. ISA 240.A13, ISA 315.A45<sup>852</sup>).
- **Abschnitte mit (vermeintlichen) Erleichterungen:** Oftmals haben die Abschnitte den Anschein von Erleichterungen, indem sie Möglichkeiten einer effizienten ISA-Umsetzung aufzeigen oder in Form einer Negativabgrenzung klarstellen, was von den ISA nicht gefordert ist.<sup>853</sup> Eine Reihe von ISA-Textziffern gehen darauf ein, dass normalerweise Kontrollaktivitäten in kleinen und größeren Unternehmen zwar konzeptionell ähnlich sind, der Formalisierungsgrad aber unterschiedlich sein kann. Weiterhin erachten kleinere Einheiten bestimmte Arten von Kontrollen möglicherweise als nicht notwendig, weil das Management selbst (z.B. ein Gesellschafter-Geschäftsführer) aktiv in den Rechnungslegungsprozess eingebunden ist.<sup>854</sup> Laut ISA 315.A94 lassen sich in kleineren Einheiten die für die Abschlussprüfung einschlägigen Kontrollaktivitäten i.d.R. auf die Haupttransaktionszyklen (z. B. Verkauf, Beschaffung, Personal) beschränken. Bei fehlenden oder nicht wirksamen Kontrollen muss sich der Abschlussprüfer stärker auf aussagebezogene Prüfungshandlungen stützen.<sup>855</sup>
- Daneben gibt es eine Reihe von Abschnitten, die auf ggf. **zusätzlich erforderliche Überlegungen aufgrund besonderer Risiken bei KMU hinweisen**.<sup>856</sup> Besondere Risikobereiche für KMU sind die Fortführung der Unternehmenstätigkeit und die Aufdeckung von dolo- sen Handlungen. Die Größe einer Einheit kann sich auf deren Fähigkeit auswirken, un- günstigen Bedingungen standzuhalten. KMU können i.d.R. zwar schneller als größere Un- ternehmen auf Veränderungen reagieren, ein ggf. geringer finanzieller und personeller Spielraum kann jedoch ihre Fähigkeit, nachteiligen Entwicklungen entgegenzutreten, ein- schränken.<sup>857</sup> Zwar kann die aktive Einbindung eines Gesellschafter-Geschäftsführers be- stimmte Risiken mildern, die sich aus einer fehlenden Funktionstrennung in kleinen Einhei- ten ergeben. Die Existenz eines dominierenden Gesellschafter-Geschäftsführers kann sich aber auch risikoerhöhend auswirken. Wird das Geschäftsführungsgremium durch eine ein- zelne Person oder eine kleine Gruppe von Personen beherrscht – ohne Vorhandensein ei- nes wirksamen Aufsichtsorgans – bietet sich leichter die Gelegenheit, Kontrollen außer

---

<sup>851</sup> Dies war im Übrigen laut *IFAC (2006)*, Tz. 59, bereits vor dem *Clarity*-Projekt kritisiert worden.

<sup>852</sup> Weitere Abschnitte, die sich vor allem auf die Beschreibung der Komponenten des IKS beziehen, fin- den sich in ISA 315.A76, ISA 315.A77, ISA 315.A78 (Kontrollumfeld), ISA 315.A80 (Risikobeurtei- lungsprozess), ISA 315.A85 (rechnungslegungsbezogenes Informationssystem), ISA 315.A87 (Kom- munikation), ISA 315.A93 (Kontrollaktivitäten), ISA 315.A100 (Überwachung von Kontrollen). Darüber hinaus zum Anwendungsbereich von Standards: ISA 402.A5 sowie ISA 720.A2.

<sup>853</sup> Beispiele: ISA 220.A29, ISA 260.A31, ISA 265.A18, ISA 230.A16, ISA 230.A17, ISA 315.A131 f. Zur Art der Prüfungshandlungen: ISA 315.A10, ISA 540.A21, ISA 540.A70.

<sup>854</sup> Vgl. dazu ISA 315.A93 und identischer Wortlaut in ISA 265.A3, ISA 330.A18 (allgemein), ISA 540.A86 (zu Schätzwerten), ISA 550.A20 und ISA 550.A41 (zu nahe stehenden Personen).

<sup>855</sup> Vgl. dazu ISA 330.A18 (allgemein), ISA 540.A86, ISA 540.A108 (zu Schätzwerten), ISA 550.A20 und ISA 550.A41 (zu nahe stehenden Personen).

<sup>856</sup> Beispiele: ISA 210.A20, ISA 315.A41, ISA 570.A11, ISA 540.A30, ISA 540.A67, ISA 540.A106.

<sup>857</sup> Vgl. ISA 570.A4, ISA 570.A5, ISA 570.A12

Kraft zu setzen.<sup>858</sup> Dies ist vom Abschlussprüfer bei der Identifizierung der Risiken wesentlich falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen zu berücksichtigen.

- **Organisatorische Aspekte aufgrund der Größe des Prüfungsteams:** Nach ISA 300.A11 arbeitet bei vielen KMU-Prüfungen der Auftragsverantwortliche (bei dem es sich um einen Einzel-WP handeln kann) zusammen mit einem oder gar keinem Teammitglied. Deshalb enthalten die *Considerations Specific to Smaller Entities* u.a. auch Hinweise, die organisatorische Aspekte der Prüfungspraxis betreffen, d.h. vor allem organisatorische Erleichterungen bei kleinen Prüfungsteams. Dies betrifft bspw. die einfachere Koordination und Kommunikation (ISA 300.A11, ISA 315.A16, ISA 230.A16, ISA 315.A133), Planung der Überwachung der Mitglieder des Prüfungsteams sowie Durchsicht ihrer Arbeit (ISA 300.A15), Dokumentation der Prüfungsplanung (ISA 300.A11, ISA 300.A17, ISA 300.A19) und Prüfungsdurchführung (ISA 315.A134).

Fraglich ist, inwieweit diese *Considerations Specific to Smaller Entities* die Beanstandung, die ISA seien vornehmlich für die Prüfung großer Unternehmen verfasst, auszuräumen vermögen. Insgesamt erscheint die Existenz der KMU-Besonderheiten im *Application Material* zwar von Vorteil, um die Intention des Standardsetters zur inhaltlichen Abgrenzung der Anforderungen zu verdeutlichen. Immerhin stellen einige Hinweise klar, dass Anforderungen der ISA von der Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens abhängen.

Allerdings erscheinen die Überlegungen oftmals nicht notwendig. Z.B.:

- ISA 260 behandelt die Pflicht des Abschlussprüfers zur Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen und gilt grundsätzlich unabhängig von der Führungs- und Überwachungsstruktur oder der Größe einer Einheit. Wenn jedoch alle für die Überwachung Verantwortlichen in das Unternehmensmanagement eingebunden sind (bspw. in einer kleinen Einheit, in der ein Alleineigentümer die Geschäfte führt und niemand anders eine Überwachungsfunktion ausübt) und eine Kommunikation mit Personen mit Managementverantwortung bereits stattgefunden hat, müssen die Sachverhalte nicht erneut mit denselben Personen in ihrer Überwachungsfunktion erörtert werden. Dies stellt ISA 260 in Tz. 1 und 13 klar.
- Dasselbe gilt für einige Hinweise zur Organisation der Prüfung. Es erscheint außer Frage, dass bei einem „Ein-Personen-Team“ die Teambesprechungen, schriftliche Arbeitsanweisungen sowie die Durchsicht und Überwachung der Arbeitsergebnisse der Teammitglieder entfallen. Dies bedarf m.E. keiner besonderen Nennung.

Ein Anwender, der von den *Considerations Specific to Smaller Entities* systematische Befreiungen von Prüfungsanforderungen erwartet, wird zwangsläufig enttäuscht. Diese ISA-Textziffern stellen vielmehr Anwendungshilfen für die Prüfungsdurchführung dar, indem sie besondere Merkmale kleinerer Unternehmen beschreiben oder auf besondere Risiken hinweisen (und folglich darauf, was zusätzlich zu beachten ist bzw. welche Prüfungshandlungen sich außerdem an-

---

<sup>858</sup> Vgl. ISA 315.A49 und ISA 315.A50 zu den Grenzen des IKS, ISA 315.A76, ISA 240.A27 und ISA 550.A29 zur Beurteilung von Risikofaktoren für dolose Handlungen, ISA 550.A20 zu nahe stehenden Personen, ISA 265.A4 zur Einschätzung des Abschlussprüfers, ob es sich bei den Feststellungen um IKS-Mängel handelt.

bieten). Den sporadischen KMU-Hinweisen mangelt es an einer erkennbaren Systematik. Das IAASB mag sie auf Drängen diverser Stakeholder zur Klarstellung aufgenommen haben. Ob sie im Einzelfall einschlägig sind und den Prüfungsumfang beeinflussen, hängt aber von der jeweiligen Risikosituation ab, da – wie in Kapitel 4.4.3.1 ausgeführt – die Unternehmensgröße allenfalls ein indirekter Einflussfaktor für die verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards sein kann.

## 5.2.2 Systematisierung der Ansatzpunkte

Deshalb soll im Folgenden, basierend auf einer Durchsicht aller ISA-*Requirements*, ein Überblick über die eigentlichen Ansatzpunkte, dass die ISA (i.e.S.) verhältnismäßig anwendbar sind, gegeben werden. Dabei werden auch einschlägige Veröffentlichungen berücksichtigt, die beispielhaft auf mögliche Ansatzpunkte eingehen.<sup>859</sup>

### 5.2.2.1 Relevanz von Prüfungsanforderungen

#### 5.2.2.1.1 Kategorisierung in Standards erster und zweiter Ordnung

In den Kapiteln 3.2 und 3.3 dieser Arbeit wurden die Grundzüge des risikoorientierten Prüfungsansatzes sowie seine Umsetzung in den ISA dargestellt. ISA 200, 300, 315, 330 sowie 500 bilden m.E. das Vorgehen innerhalb des risikoorientierten Prüfungsansatzes vollständig ab (vgl. Abb. 5c in Kapitel 3.3). Diese Standards definieren die grundsätzlich durchzuführenden Prozessschritte und sollen deshalb in dieser Arbeit als „**Standards erster Ordnung**“ bezeichnet werden.

Davon abzugrenzen wären dann „**Standards zweiter Ordnung**“, die in erster Linie dazu dienen, das Gerüst des risikoorientierten Prüfungsansatzes auszufüllen. Dies erfolgt für einzelne Themen wie z.B. die Prüfung von Eröffnungsbilanzwerten bei Erstprüfungen (ISA 510), nahe stehenden Personen (ISA 550) bzw. die Verwertung von Arbeitsergebnissen der Internen Revision (ISA 610), eines Sachverständigen (ISA 620) oder eines anderen Prüfers (ISA 600). Diese Standards sind nur einschlägig, wenn die geregelten Sachverhalte im konkreten Einzelfall tatsächlich vorliegen.

Dem grundsätzlich in den *Audit Risk Standards* festgelegten risikoorientierten Prüfungsansatz (vgl. dazu Kapitel 3.3.5 zu ISA 315 und 330) folgen auch andere (insbesondere die neueren) themenbezogenen ISA. So folgt z.B. ISA 540 zur Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung im Aufbau dem allgemeinen Prüfungsprozess mit den Prüfungsschritten:

- Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängende Tätigkeiten,
- Feststellung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen,
- Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen,
- weitere aussagebezogene Prüfungshandlungen als Reaktion auf bedeutsame Risiken.

Während ISA 315 und 330 die generellen Prüferpflichten umfassen, konkretisiert ISA 540 die Risikobeurteilung und die Reaktionen des Prüfers bezogen auf geschätzte Werte in der Rech-

---

<sup>859</sup> Vgl. IFAC (2009d); FEE (2009b); FEE (2011).

nungslegung. Dies trifft auch auf ISA 240 zu. Deshalb sollten sie m.E. zur zweiten Kategorie gezählt werden, obwohl sie bei jeder Abschlussprüfung einschlägig sind.

#### 5.2.2.1.2 Im Einzelfall nicht relevante Standards

Der Seitenumfang des IFAC Handbook bzw. die Anzahl der Anforderungen des Regelwerks lassen nicht notwendigerweise auf den Umfang einer Prüfung schließen. Maßgeblich ist vor allem, welche Anforderungen verpflichtend umzusetzen sind. Der Verbindlichkeitsgrad ergibt sich aus ISA 200:<sup>860</sup> Der Abschlussprüfer muss alle für die Prüfung relevanten ISA einhalten (ISA 200.18). Dementsprechend darf er im Bestätigungsvermerk nur auf die Einhaltung der ISA verweisen, wenn er die Anforderungen der für die Prüfung relevanten ISA eingehalten hat. Dabei ist ISA 200 immer relevant, weil er die Ausrichtung der Abschlussprüfung regelt (ISA 200.20).

Die Kategorisierung als Standards zweiter Ordnung verdeutlicht, dass nicht in jeder Abschlussprüfung sämtliche ISA relevant sein müssen. Ein ISA ist gemäß ISA 200.18 für die Prüfung relevant, wenn er in Kraft getreten ist und wenn die von dem ISA angesprochenen Umstände vorliegen. Beispiele:<sup>861</sup>

- ISA 402 (als kompletter Standard) ist nur relevant, wenn die zu prüfende Einheit tatsächlich betriebliche Funktionen auf einen externen Dienstleister ausgelagert hat (Outsourcing).
- ISA 505 ist nur einschlägig, wenn der Abschlussprüfer eine Bestätigungsaktion durchführt, d.h. nachdem die Entscheidung gefallen ist, externe Bestätigungen einzuholen. Wann externe Bestätigungen einzuholen sind, regeln hingegen ISA 330 und ISA 500.
- ISA 510 kann entfallen, wenn es sich um eine Folgeprüfung handelt.
- ISA 705 behandelt die Modifizierung des Prüfungsurteils im Vermerk und ist folglich nicht relevant, wenn keine Einschränkungs- oder Versagungsgründe vorliegen.

Auf den Aspekt, dass nicht in jeder Abschlussprüfung sämtliche ISA relevant sind, weisen *IFAC (2009d)* und *FEE (2009b)* zwar zu Recht hin. Wie bedeutend er sich jedoch auf eine KMU-Prüfung auswirkt, hängt vom Einzelfall ab. FEE führte dazu im April 2009 an, dass in einer einfachen KMU-Prüfung bis zu einem Drittel der insgesamt 36 ISA ggf. nicht relevant sein können.<sup>862</sup> Diese Zahlenangabe wird allerdings nicht fundiert und erscheint m.E. sehr hoch.

ISA 200.A72 nennt als Beispiel für unter den gegebenen Umständen nicht relevante Standards ISA 610 (Verwertung interner Revisionstätigkeiten) bei Fehlen einer internen Revision in dem zu prüfenden Unternehmen. Mit dieser Formulierung stellt dies aber kein Beispiel dar, das häufig zum Tragen kommt, weil der ISA nicht auf die Interne Revision als eigenständige organisatorische Einheit abzielt, sondern auf die Funktion der internen Revision (vgl. ISA 610.6 "*internal audit function*"). Nach ISA 610.1 ergibt sich aber als weitere Voraussetzung für die Relevanz des Standards, ob der Prüfer aufbauend auf ISA 315.23 den Revisionstätigkeiten Bedeutung für seine Prüfung beimisst.

<sup>860</sup> Vgl. *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*, Tz. 10, in: *IFAC (2009)*, S. 13.

<sup>861</sup> Vgl. ferner *IFAC (2009d)*, S. 4 f.; *FEE (2009b)*, S. 3; *FEE (2011)*, S. 2.

<sup>862</sup> Vgl. *FEE (2009b)*, S. 3.

### 5.2.2.1.3 Bedingte Einzelanforderungen

Selbst wenn ein ISA an sich relevant ist, bedeutet dies nicht zwangsläufig, dass auch sämtliche darin enthaltenen Anforderungen im Einzelfall umzusetzen sind.<sup>863</sup> Eine Anforderung ist gemäß ISA 200.22 (b) nicht relevant, wenn sie an eine Bedingung geknüpft ist, die darin vorgesehenen Umstände nicht zutreffen und diese Bedingung somit nicht erfüllt ist (vgl. ISA 200.A73).

Bedingte Anforderungen sind häufig durch „wenn“ oder „falls“ gekennzeichnet.<sup>864</sup> Beispielsweise ergibt sich eine Bedingung **explizit** aus ISA 705.13, wonach das Prüfungsurteil zu modifizieren ist, wenn ein Prüfungshemmnis vorliegt. Weiteres Beispiel: ISA 500.8 sieht bestimmte Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers vor, falls Informationen, die als Prüfungsnachweise verwendet werden, unter Verwendung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Managements erstellt wurden. Hat der Mandant keinen Sachverständigen herangezogen oder werden von einem solchen Sachverständigen erstellte Informationen nicht als Prüfungsnachweise verwendet, ist diese Anforderung nicht relevant im Sinne des ISA 200.22 (b).

Eine Bedingung kann sich aber auch **implizit** ergeben: Z.B. die Anforderung, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zur Darstellung von Segmentinformationen im Abschluss in Übereinstimmung mit dem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung zu erlangen (ISA 501.13), hängt von dem Regelwerk ab, in dem eine solche Angabe im Abschluss gefordert oder gestattet wird (vgl. ISA 200.A73).

Die Existenz einer Bedingung sagt noch nichts darüber aus, ob die Anforderung im Regelfall greift. So verlangen die ISA z.B. eine verpflichtende Teilnahme des Abschlussprüfers an der körperlichen Bestandsaufnahme der Vorräte (Inventurbeobachtung) nur, falls die Vorräte für den Abschluss wesentlich sind (ISA 501.4). Dies wird bei vielen produzierenden Unternehmen – auch KMU – häufig der Fall sein.

### 5.2.2.2 Prüfungstiefe

Während die Relevanz von Anforderungen für den Prüfungsumfang vom KMU zwar bedeutend sein kann, weil von vornherein einige Anforderungen entfallen, betrifft dies aber nur einzelne Aspekte. Der Kerngedanke der verhältnismäßigen Anwendbarkeit zielt m.E. auf die Möglichkeit ab, generell den Prüfungsumfang im Sinne von Prüfungstiefe bzw. -intensität in Abhängigkeit von Risikoaspekten (und damit indirekt von Größe, Branche, Komplexität eines Unternehmens (vgl. Kapitel 4.4.3.1)) zu variieren. Dies betrifft relevante und damit umzusetzende ISA-Anforderungen, deren angemessene Umsetzung im Einzelfall ausgelegt werden muss. Hier geht es **nicht** um die Frage, **ob die jeweilige Prüfungshandlung vorgenommen werden muss** oder nicht, **sondern wie sie durchzuführen ist**. Dies bedeutet, dass ein bestimmter Prüfungsschritt bei einem Unternehmen in Kürze abgehandelt werden kann, während er bei einem anderen Unternehmen aufgrund dessen Risikosituation eine detaillierte Untersuchung erfordert.<sup>865</sup> Der Prü-

<sup>863</sup> Auch genannt in: *IFAC (2009d)*, S. 3 und 5; *FEE (2009b)*, S. 3.

<sup>864</sup> Vgl. ferner Handbuch der Rechtsförmlichkeit (*Bundesministerium der Justiz (2008)*, Teil B 1.5).

<sup>865</sup> Vgl. auch *IFAC (2009d)*, S. 1: "[...] The ISAs recognize that the specific audit procedures to be undertaken to achieve the auditor's objectives and to comply with the requirements of the ISAs may vary considerably depending on whether the entity being audited is large or small and whether it is complex or relatively simple. [...]"

fungsumfang wird u.a. von der Art der durchzuführenden Prüfungshandlung, der Anzahl der Prüfungshandlungen oder dem Stichprobenumfang beeinflusst.

In den ISA, insbesondere den *Audit Risk Standards*, finden sich zahlreiche Stellen, die eine Variation der Art bzw. des Umfangs der Prüfungshandlungen vorsehen. Wie in den Kapiteln 3.3.2 ff. dargestellt, ergibt sich diese Anpassbarkeit für zentrale Prüfungsschritte wie die Tiefe des zu erlangenden Verständnisses über das zu prüfende Unternehmen, die Befassung mit dem IKS und die Vornahme von Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Fehlerisiken.

Dies geschieht bspw. durch einen Hinweis, dass die Interpretation der betreffenden ISA-Anforderung von der Größe und Komplexität der Einheit abhängt<sup>866</sup> bzw. durch den Hinweis, dass die Beurteilung im **plichtgemäßen Ermessen** des Prüfers liegt.<sup>867</sup> Es sind typischerweise qualitative Kriterien, die die spezielle Prüfungssituation von KMU kennzeichnen (vgl. Kapitel 2.3.3). Eine Variation der Prüfungstiefe nach Risikoaspekten ist einzelfallspezifisch und lässt sich nicht nach objektiven Kriterien operationalisieren.

Dieser Aspekt der verhältnismäßigen Anwendbarkeit ist **abzugrenzen** von einer Variation des Prüfungsumfangs, die aus dem **Prüfungsgegenstand** resultiert: Wenn sich unterschiedliche Rechnungslegungsanforderungen z.B. aus gesetzlichen Größenkriterien ergeben, beeinflusst dies selbstverständlich auch den Prüfungsumfang (z.B. Lagebericht vorhanden/ nicht vorhanden, Anhangangaben für kleine/ mittelgroße/ große Kapitalgesellschaften, etc.).

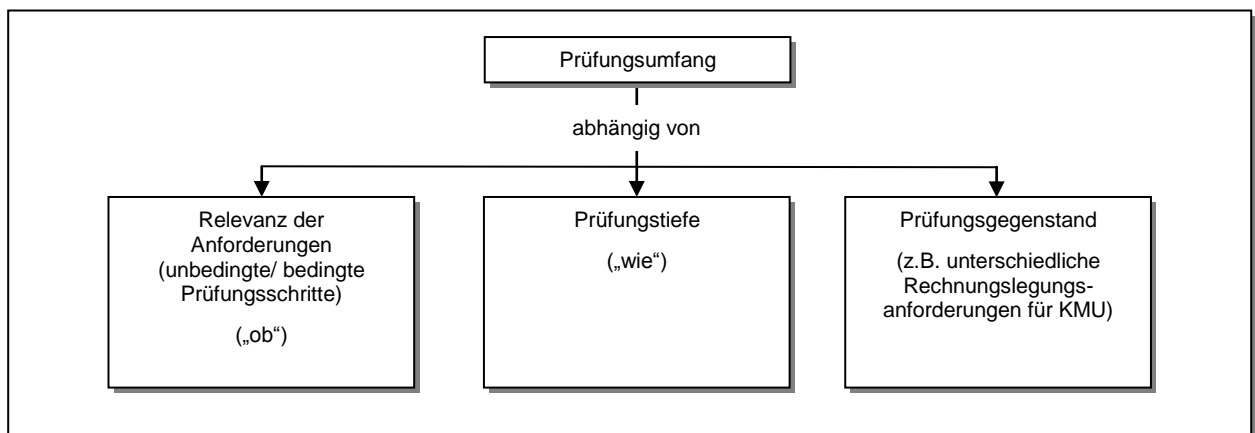


Abb. 10: Einflussfaktoren für den Prüfungsumfang

Quelle: eigene Darstellung

<sup>866</sup> Vgl. z.B. ISA 300.A1.

<sup>867</sup> Z.B. ISA 315.A3: „Der Abschlussprüfer legt den Umfang des erforderlichen Verständnisses nach pflichtgemäßem Ermessen fest.“ Die Festlegung orientiert sich daran, ob das gewonnene Verständnis ausreicht, um das Teilziel des ISA 315 zu erreichen, nämlich die Fehlerisiken auf Abschluss- und Aussageebene zu identifizieren und zu beurteilen, um dadurch eine Grundlage für das weitere Vorgehen des Abschlussprüfers zu schaffen. Das *Application Material* des ISA 315 stellt zudem klar, dass vom Abschlussprüfer eine geringere Tiefe des Gesamtverständnisses verlangt wird als das Management zur Unternehmensführung besitzt.

### 5.2.2.3 Rolle des pflichtgemäßen Ermessens

Im Grünbuch unterstellt die EU-Kommission, dass das pflichtgemäße Ermessen des Abschlussprüfers – im Englischen *professional judgment* genannt – der Prüfungsqualität abträglich sei, weil es die erreichbare Prüfungssicherheit reduziere. Die EU-Kommission unterscheidet in Prüfungsgebiete, die der Abschlussprüfer „direkt verifiziert“ und solche, die er (nur) „nach pflichtgemäßem Ermessen, nach internen Modellen, anhand von Hypothesen oder anhand von Erläuterungen des Managements überprüft hat“.<sup>868</sup> Die Auflistung impliziert, dass das pflichtgemäße Ermessen lediglich eine von mehreren zweitklassigen Prüfungsmethoden sei, die nur dann zum Einsatz kommen, wenn der Abschlussprüfer nicht nach einem bewährten (sprich aussagebezogenen) Prüfungsansatz<sup>869</sup> vorgehe.

Ermessen ist indes kein Mangel der Standards, sondern Ausdruck der erforderlichen und **bewusst durch den Normengeber geschaffenen Unbestimmtheit** (siehe dazu Kapitel 4.3.2.2). Mit diesem rechtlichen Instrument kann die einzelfallgerechte Beurteilung eines nicht standardisierten Prüfungsgegenstandes erreicht werden. Das Ermessen ist gerade nicht gleichzusetzen mit Willkür („Ermessensspielraum“), was durch das einschränkende Attribut „pflichtgemäß“ zum Ausdruck kommt. Es sei dahingestellt, ob dieses Konzept durch einen anderen Begriff besser vermittelt werden könnte (wörtlich wäre „*professional judgment*“ die sachverständige Beurteilung).

Laut dem *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services* ist das pflichtgemäße Ermessen integraler Bestandteil bei der Anwendung der ISA: „*The nature of the International Standards requires the professional accountant to exercise professional judgment in applying them*“.<sup>870</sup> Die besondere Bedeutung des pflichtgemäßen Ermessens kommt bereits durch die Hervorhebung als separate Überschrift in der Gliederung des *Preface* zum Ausdruck.

Darüber hinaus wird die Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung als *Requirement* in ISA 200.16 hervorgehoben. ISA 200.A23 führt zutreffend aus, dass pflichtgemäßes Ermessen für die ordnungsmäßige Vornahme einer Prüfung von entscheidender Bedeutung ist, weil die Auslegung der relevanten Berufs- und Prüfungsgrundsätze sowie fundierte Entscheidungen, die während der gesamten Prüfung erforderlich sind, ohne einschlägige Kenntnisse und Erfahrungen nicht möglich sind.

Der komplette Prüfungsprozess ist m.E. durchzogen von Entscheidungen und Beurteilungen des Abschlussprüfers, für die er *professional judgment* – das Urteilungsvermögen als Experte auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Prüfung – benötigt: Dies betrifft u.a. die Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen und die Einschätzung des Prüfungsrisikos, Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang von Prüfungshandlungen und die Beurteilung, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden.

<sup>868</sup> EU-Kommission (2010d), S. 8. In der englischen Fassung heißt es „*directly verified*“. Ferner EU-Kommission (2009b), S. 4.

<sup>869</sup> Zu dieser Kritik am Prüfungsansatz siehe Kapitel 4.4.3.3 in dieser Arbeit.

<sup>870</sup> Tz. 15, in: IFAC (2009).



Pflichtgemäßes Ermessen darf aber nicht als Rechtfertigung für Entscheidungen dienen, die sich ansonsten nicht durch Tatsachen und die Umstände des Auftrags oder durch ausreichende geeignete Prüfungsnachweise stützen lassen (vgl. ISA 200.A27).

Etwaigen Bedenken, dass das pflichtgemäße Ermessen eine gewisse Willkür bei Abschlussprüfungen zulässt, kann entgegengehalten werden, dass auch dieser Aspekt einer **Überprüfung standhalten** muss. Gemäß ISA 200.A26 kann pflichtgemäßes Ermessen danach beurteilt werden, ob das Urteil, zu dem der Abschlussprüfer gelangt ist, eine kompetente Anwendung von Prüfungs- und Rechnungslegungsgrundsätzen widerspiegelt und angesichts der Tatsachen und Umstände, die dem Abschlussprüfer bis zum Datum des Bestätigungsvermerks bekannt waren, vertretbar ist und mit diesen Tatsachen und Umständen in Einklang steht. Dementsprechend ist die Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens angemessen zu dokumentieren (vgl. ISA 200.A27).<sup>871</sup>

Das von einem Abschlussprüfer erwartete pflichtgemäße Ermessen zeichnet sich gerade dadurch aus, dass es von einem Fachmann ausgeübt wird, dessen Aus- und Fortbildung sowie einschlägigen Kenntnisse und Erfahrungen zur Entwicklung der notwendigen Kompetenzen beigetragen haben, um angemessene Beurteilungen zu erzielen (siehe auch ISA 200.A24). Insofern ermöglicht die Ausübung von pflichtgemäßem Ermessen nicht nur eine verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards, sondern trägt zudem zur Verbesserung der Qualität einer Abschlussprüfung bei (im Sinne der Aufdeckungswahrscheinlichkeit für Fehler im Abschluss, vgl. Kapitel 2.2.2.1).

Zumindest bekräftigt das EU-Parlament in seiner Resolution zu dem weiteren Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung, dass für ein aus langer Erfahrung herrührendes fachliches Urteilsvermögen eines Prüfers eine „Praxis des mechanischen Abhakens“ kein Ersatz sein kann.<sup>872</sup>

### 5.2.3 Verhältnismäßigkeit der Prüfungsdokumentation

#### 5.2.3.1 „Not documented, not done“ als vermeintliche ISA-Anforderung

Die obigen Überlegungen zur verhältnismäßigen Anwendbarkeit der ISA schließen die Dokumentation der Prüfungsdurchführung in den Arbeitspapieren mit ein. Nichtsdestotrotz spielt die Prüfungsdokumentation eine herausragende Rolle, weil sie als besondere Belastung empfunden werden kann. Berichtet wird aus der Praxis, dass auch ein prinzipienbasierter Ansatz heute deutlich höhere Anforderungen an die Dokumentation stellen dürfte, weil sich im Enforcement zunehmend der Grundsatz durchsetze, alle Prüfungshandlungen, die nicht dokumentiert sind, als nicht durchgeführt anzusehen („*not documented, not done*“).<sup>873</sup> Eine Zunahme des Dokumentationsumfangs oder sogar eine Übererfüllung der Dokumentationspflichten in der Praxis könnte nicht zuletzt darauf zurückzuführen sein, dass (berechtigter- oder unberechtigterweise) eine entsprechende Erwartungshaltung der Aufsichtsinstanzen angenommen wird. Dies kann in der Tendenz zu immer mehr Dokumentation führen, weil die Aufsichtsinstanzen i.d.R. die zu

<sup>871</sup> Vgl. darüber hinaus ISA 230.A9 und .A10 zur Dokumentation bedeutsamer Sachverhalte und der Ausübung pflichtgemäßen Ermessens bei damit zusammenhängenden bedeutsamen Beurteilungen.

<sup>872</sup> EU-Parlament (2011), S. 4, Nr. 16.

<sup>873</sup> Vgl. hierzu z.B. FEE (2011), S. 2; o.V. (2011), S. 33; o.V. (2009), S. 16. ICAEW (2006), S. 12, bezeichnet diese Problematik als „old issue“. Zu unterschiedlichen Auffassungen vgl. IFAC (2013d), S. 9, 14.

umfangreich dokumentierten Bereiche nicht beanstanden werden, sondern sich vermutlich auf die Aspekte konzentrieren werden, mit denen sich aus ihrer Sicht Arbeitspapiere zu wenig befassen.

Der Grundsatz „*Not documented, not done*“ stammt nicht aus den ISA.<sup>874</sup> Eine solche Tendenz ist von den ISA weder beabsichtigt noch lässt sie sich darauf stützen. Auch lassen sich aus einer externen Qualitätskontrolle keine besonderen Dokumentationsanforderungen ableiten, denn ISA 230.8 schreibt eindeutig den Empfängerhorizont fest: Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation orientiert sich an einem erfahrenen Prüfer.<sup>875</sup>

### 5.2.3.2 Nachweis der Einhaltung der ISA in den Arbeitspapieren

Für die Frage der Dokumentationsanforderungen in den Arbeitspapieren ist zunächst zu klären, was unter Einhaltung der ISA zu verstehen ist.

Die Einhaltung der ISA bezieht sich zwar im Grunde auf die mit „*shall*“ gekennzeichneten Anforderungen. Dennoch muss der Abschlussprüfer gemäß ISA 200.19 ein Verständnis von dem **gesamten Text eines ISA** haben, um die Ziele des ISA zu verstehen und dessen Anforderungen sachgerecht umzusetzen. Daraus folgt, dass der Anwender den gesamten Text zumindest lesen muss.<sup>876</sup> Dies schließt die einführenden Bemerkungen zum Kontext sowie Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen inkl. Anlagen ein. Sie liefern eine weiterführende Erläuterung der Anforderungen eines ISA und Hinweise zu deren Umsetzung. Insbesondere können sie genauer erläutern, was eine Anforderung bedeutet oder abdecken soll; sie geben Hintergrundinformationen und enthalten Beispiele für Prüfungshandlungen, die unter den gegebenen Umständen geeignet sein können. Obwohl solche erläuternden Hinweise selbst keine Pflichten begründen, sind sie für die richtige Umsetzung der Anforderungen eines ISA relevant (vgl. ISA 200.A59).

Die ISA-Anforderungen sind laut IAASB darauf angelegt, den Abschlussprüfer in die Lage zu versetzen, die ISA-Ziele zu erreichen (vgl. ISA 200.A70 und ISA 230.A18). Laut ISA 200.A70 schafft die richtige Umsetzung der in den ISA enthaltenen Anforderungen erwartungsgemäß eine ausreichende Grundlage dafür, dass der Abschlussprüfer die Ziele erreicht. Da sich jedoch die Gegebenheiten bei den Prüfungsaufträgen stark unterscheiden und nicht alle diese Umstände in den ISA vorhergesehen werden können, ist der Abschlussprüfer dafür verantwortlich, die notwendigen Prüfungshandlungen festzulegen. Um die übergreifenden Zielsetzungen des ISA 200 zu erreichen, muss sich der Abschlussprüfer bei der Prüfungsplanung und -durchführung an den **in den relevanten ISA genannten Zielen** – unter Berücksichtigung der wechselseitigen

<sup>874</sup> Vgl. *IFAC (2004d)* mit Pro und Kontra zu dem Grundsatz in einem PCAOB-Standardentwurf aus 2003.

<sup>875</sup> Dies setzt voraus, dass Vertreter der Aufsichtsinstanzen als sekundäre Adressaten der ISA einen dem Abschlussprüfer vergleichbaren Empfängerhorizont haben. Diese Prämisse ist umstritten: Laut Protokoll wurde in einer Sitzung des AuRC die Auffassung vertreten, dass ISA 230 klarstellen sollte, dass nicht nur erfahrene Prüfer Inspektionen durchführen und die Arbeitspapiere auch solchen Inspektoren ihre Arbeit ermöglichen sollten; vgl. *EU-Kommission (2006b)*, S. 2.

<sup>876</sup> Bereits für die ISA vor dem Clarity-Projekt galt nach dem damaligen Preface, dass es notwendig ist, den gesamten Text zu würdigen („*consider*“), um die verpflichtenden Inhalte richtig zu verstehen und auszulegen. Vgl. ISA 100.11 (*Preface to ISAs and RS* im *IFAC Handbook 1998 (IFAC (1998))*; *Fliess, Wolfgang (1997)*, S. 128 f.; *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 126. Weiterhin im *Preface*, Tz. 13 in: *IFAC (2010)*, Part I, S. 8.

Beziehungen zwischen den ISA – orientieren. Diese Orientierung dient dazu festzustellen, ob unter den Gegebenheiten eines Auftrags Prüfungshandlungen zusätzlich zu den in den ISA geforderten notwendig sind, und zu beurteilen, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden (vgl. ISA 200.21).

Wenn ein Ziel in einem relevanten ISA nicht erreicht werden kann, muss der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen beurteilen, ob dadurch das Erreichen der übergreifenden Zielsetzungen verhindert wird und somit Konsequenzen für das Prüfungsurteil zu ziehen sind (vgl. ISA 200.24).

ISA 230.2 nennt als Zweck der Prüfungsdokumentation u.a. den **Nachweis** dafür, dass die Prüfung in Übereinstimmung mit den ISA abgewickelt wurde. Es ist jedoch für den Abschlussprüfer weder notwendig noch praktisch durchführbar, bei einer Prüfung alle berücksichtigten Sachverhalte oder nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommenen Beurteilungen zu dokumentieren (vgl. ISA 230.A7). ISA 230.8 (a) stellt deshalb auf Art, Umfang und zeitliche Abstimmung der Prüfungshandlungen ab. Außerdem sind die Ergebnisse der Prüfungshandlungen und die erlangten Prüfungsnachweise sowie nur bedeutsame Sachverhalte, Beurteilungen und Schlussfolgerungen zu dokumentieren.

Das **Nichterreichen eines Ziels** stellt einen bedeutsamen Sachverhalt dar, der nach ISA 230.8 (c) zu dokumentieren ist (vgl. ISA 200.24). Eine ISA-konforme Prüfungsdokumentation beinhaltet Nachweise für die Grundlage des Abschlussprüfers zur Schlussfolgerung, dass er seine übergreifenden Zielsetzungen erreicht hat. Die Dokumentation der Nichterreichung eines Ziels hilft dem Abschlussprüfer laut ISA 200.A76 bei der Beurteilung, ob eine solche Nichterreichung verhindert hat, die übergreifenden Zielsetzungen zu erreichen. Nicht erforderlich ist dabei, dass der Abschlussprüfer das Erreichen einzelner Ziele gesondert (bspw. in einer Checkliste) dokumentiert (vgl. ISA 200.A76).<sup>877</sup>

Die ISA verlangen auch nicht, dass der Abschlussprüfer die Einhaltung der ISA durch checklistenartiges Abhaken der einzelnen Anforderungen nachweist oder die fehlende Relevanz von Anforderungen dokumentiert.<sup>878</sup> Eine explizite Dokumentationspflicht enthält ISA 230 lediglich im Falle der **Abweichung von einer relevanten Anforderung**. Die Notwendigkeit, von einer relevanten Anforderung abzuweichen, entsteht erwartungsgemäß nur, wenn sich die Anforderung auf eine bestimmte Prüfungshandlung bezieht, die unter den besonderen Umständen des Einzelfalls zum Erreichen des Zwecks der Anforderung nicht wirksam<sup>879</sup> wäre (vgl. ISA 200.23). Wenn der Abschlussprüfer es in solchen Ausnahmefällen als notwendig erachtet, von einer relevanten Anforderung eines ISA abzuweichen, muss er in den Arbeitspapieren die Abweichung begründen und darlegen, wie mit alternativen Prüfungshandlungen das Ziel dieser Anforderung erreicht wird (vgl. ISA 230.12).

---

<sup>877</sup> Bereits in *IFAC (2006)*, Tz. 36, wurde klargestellt, dass bei einer Dokumentationspflicht in Bezug auf die Zielerreichung die Gefahr einer reinen Checklistenmentalität gesehen wird: „[...] the IAASB considers that a specific requirement for documentation about conclusions in relation to objectives may lead to ‘boilerplate’ that contributes little to the quality of the audit.”

<sup>878</sup> Siehe auch ISA 200.A74 und ISA 230.A19.

<sup>879</sup> „*ineffective in achieving the aim of the requirement*“ (ISA 200.23).

IFAC (2009d) spricht sich dagegen aus, der Prüfungsdokumentation allein eine Nachweisfunktion zuzusprechen mit der Folge, sie als Bürde anzusehen, weil sie ausschließlich für Nachprüfungen durch Dritte (Aufsichtsinstanzen oder Qualitätskontrollprüfer) anzufertigen sei. Gerade in einer KMU-Prüfung unterstütze die (Vorjahres-)Dokumentation den Prüfer bei der Prüfungsplanung und -durchführung. Außerdem wirke die Prüfungsdokumentation qualitätssteigernd, weil ein schriftliches Niederlegen die „*soundness of decisions*“ verbessere und die „*logic and clarity in thinking*“ tendenziell erhöhe.<sup>880</sup>

### 5.2.3.3 Beispielhafte Darstellung von Dokumentationsanforderungen

#### 5.2.3.3.1 Prüfungsdokumentation gemäß ISA 230

In den ISA gibt es allgemeine und spezielle Dokumentationsanforderungen. ISA 230 behandelt die allgemeinen Pflichten zur Dokumentation der Prüfungsdurchführung in den Arbeitspapieren.

Formal gesehen umfasst ISA 230 fünf unbedingte und fünf bedingte *Requirements*. Bei mehreren Anforderungen stellt sich aufgrund ihrer Art die Frage der Variation der Prüfungstiefe erst gar nicht, wie z.B. bei ISA 230.7 (Pflicht zur zeitgerechten Erstellung der Prüfungsdokumentation) oder bei ISA 230.14 f. (Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte).

Die zentrale Textziffer 8 zu Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation ist dabei auf eine verhältnismäßige Anwendung angelegt:

- Fokussierung auf bedeutsame Sachverhalte (vgl. ISA 230.8 (c)), die der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen bestimmen muss;<sup>881</sup>
- Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation hängen u.a. ab von der Größe und Komplexität der Einheit sowie den festgestellten Fehlerrisiken (vgl. ISA 230.A2);
- Möglichkeit der Zusammenfassung verschiedener Aspekte der Prüfung in einem einzigen Dokument, z.B. einem Strategie- und Planungsmemorandum (vgl. ISA 230.A17).

Die ISA selbst gehen davon aus, dass die Prüfungsdokumentation bei der Prüfung einer kleineren Einheit im Allgemeinen weniger umfangreich als bei der Prüfung einer größeren Einheit ist (vgl. ISA 230.A16).

Aus ISA 230 lassen sich m.E. keine überbordenden Dokumentationsanforderungen ableiten.

#### 5.2.3.3.2 Besondere Dokumentationsanforderungen in anderen ISA

ISA 230 führt in einer Anlage Textziffern von vierzehn weiteren ISA auf, die besondere Dokumentationsanforderungen für die jeweiligen Themenbereiche enthalten. Diese sollen die Anwendung des ISA 230 unter den jeweiligen Umständen der anderen ISA verdeutlichen (vgl. ISA 230.A6). ISA 230.1 und .A6 betonen, dass die besonderen Dokumentationsanforderungen anderer ISA die Anwendung des ISA 230 nicht einschränken.

Von diesen speziellen Dokumentationsanforderungen sollen im Folgenden beispielhaft ISA 315 und 330 betrachtet werden.

<sup>880</sup> Vgl. IFAC (2009d), S. 5 f., Q 6.

<sup>881</sup> Was bedeutsame Sachverhalte sein können, erläutert ISA 230.A8.

In Kapitel 4.3.3.2 in dieser Arbeit sind die Dokumentationsanforderungen des **ISA 315.32** als Beispiel dafür genannt, dass das IAASB bei der Formulierung dem Kriterium Eindeutigkeit offensichtlich zu Lasten der Verständlichkeit den Vorzug gegeben hat. Dies schließt aber eine verhältnismäßige Anwendbarkeit (i.e.S.) nicht aus. Wenngleich das *Requirement* in ISA 315.32 formell unverhältnismäßig wirken mag, ist dies inhaltlich nicht der Fall.

Die essenzielle Aussage zur Verhältnismäßigkeit der Dokumentation enthält dazu das *Application Material* des ISA 315: Wie diese Dokumentationspflicht zu erfüllen ist, liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers; „Form und Umfang der Dokumentation werden beeinflusst durch Art, Größe und Komplexität der Einheit und ihres IKS, durch die Verfügbarkeit von Informationen aus der Einheit sowie durch die im Rahmen der Abschlussprüfung verwendeten Prüfungsmethoden und -technologien“ (ISA 315.A131<sup>882</sup>). Das *Application Material* gibt als weitere Hilfestellung:

- Bspw. kann bei Abschlussprüfungen von kleinen Unternehmen die nach ISA 315.32 erforderliche Dokumentation zur Risikobeurteilung in die Dokumentation der Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogramms nach ISA 300.12 integriert werden (vgl. ISA 315.A131).
- Ebenso können die Ergebnisse der Risikobeurteilung entweder separat oder als Teil der Dokumentation weiterer Prüfungshandlungen nach ISA 330.28 durch den Abschlussprüfer dokumentiert werden (vgl. ISA 315.A131).
- Bei Folgeprüfungen können bestimmte Teile der Dokumentation übernommen werden, ggf. mit Aktualisierungen, die Veränderungen im Geschäft oder in Prozessen des Unternehmens widerspiegeln (vgl. ISA 315.A134).
- Bei Unternehmen, die unkomplizierte Geschäfte und unkomplizierte rechnungslegungsbezogene Prozesse aufweisen, kann die Dokumentation einfach und relativ kurz sein. Es ist nicht erforderlich, dass der Abschlussprüfer sein Verständnis von dem Unternehmen und den hiermit zusammenhängenden Sachverhalten in Gänze dokumentiert. Zu den besonders wichtigen Bestandteilen des gewonnenen Verständnisses („*key elements*“), die nach ISA 315.32 (b) zu dokumentieren sind, gehören solche, auf die der Abschlussprüfer seine Risikobeurteilung gestützt hat. (Vgl. ISA 315.A132)

ISA 315.32 (b) verlangt überdies die Dokumentation der besonders wichtigen Bestandteile des gewonnenen Verständnisses („*key elements*“) für jede Komponente („*components*“) des IKS. **IKS-Komponenten** nach ISA sind – wie in Kapitel 3.3.2 ausgeführt – Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens, rechnungslegungsbezogenes Informationssystem und Kommunikation, Kontrollaktivitäten sowie Überwachung des IKS. Das *Application Material* nennt eine Reihe von **Bestandteilen** („*elements*“) der verschiedenen IKS-Komponenten („*components*“), die bei der Gewinnung eines Verständnisses relevant sein können (nicht müssen) und somit Beispielcharakter haben. Das Kontrollumfeld wird u.a. geprägt durch die Einstellung, das Problembewusstsein und das Verhalten des Managements. Bestimmungsfaktoren (im CO-SO-Report sog. *factors*<sup>883</sup>) können sein, was ISA 315.A70 als „Bestandteile“ der IKS-Komponen-

<sup>882</sup> Zitiert aus der deutschen Übersetzung IDW [Hrsg.] (2011), S. 369.

<sup>883</sup> Vgl. COSO (1994), S. 4 und 23.

te Kontrollumfeld bezeichnet: (a) Kommunikation und Durchsetzung von Integrität und ethischen Werten, (b) Selbstverpflichtung zur Kompetenz, (c) Mitwirkung der für die Überwachung Verantwortlichen, (d) Philosophie und Führungsstil des Managements, (e) Organisationsstruktur, (f) Zuordnung von Weisungsbefugnis und Verantwortlichkeit, (g) Regelungen und Gepflogenheiten im Bereich Personalwesen.

Wenngleich die Darstellung in ISA 315 komplex anmutet, muss dies in der Umsetzung nicht der Fall sein. Dies wird deutlich an Abb. 11, die einen Auszug aus der *Practice Note 26 „Guidance on Smaller Entity Audit Documentation“* des britischen Auditing Practices Board (APB)<sup>884</sup> wiedergibt. Mit den Dokumentationsbeispielen in der *Practice Note* soll veranschaulicht werden, wie die ISA bei kleineren Unternehmen angemessen angewandt werden können.

*Example documentation: for illustrative purposes only*

**Example 7 – Controls documentation based on a checklist and systems diagrams**  
*(Documentation requirement at ISA (UK and Ireland) 315 paragraph 32(b))*

Client: Bulls Restaurant and Hotel Limited  
 Year end: 31 January 20X6  
 Objective: To obtain an understanding of internal control sufficient to identify and assess the risks of material misstatement of the financial statements  
 Method: Review notes from prior year audit, make enquiries of management and perform walk through tests on transaction cycles.

Factors to consider	Notes	Ref
<b>Control environment</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Communication and enforcement of integrity and ethical values</li> <li>➤ Commitment to competence</li> <li>➤ Participation by those charged with governance</li> <li>➤ Management's philosophy and operating style</li> <li>➤ Organisational structure</li> <li>➤ Assignment of authority and responsibility</li> <li>➤ Human resource policies and practices</li> </ul>	<p>Management's attitude to internal controls is a very positive one. Executive directors make a point of reviewing the records of the previous day's sales with key staff and holding regular staff meetings to emphasise the importance of maintaining both quality and control.</p> <p>Non executive directors are personal friends or family of the two main directors, but are not involved in the business on a day to day basis. Directors' meetings are held every two months where management accounts are reviewed and business operational matters are discussed.</p> <p>A high level of reliance is placed on the part time bookkeeper and the restaurant manager (both have been with the co. for a number of years and no significant problems encountered in previous audits) The bookkeeper is a member of the Institute of Certified Bookkeepers.</p>	
<b>Entity's risk assessment process</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Changes in operating environment</li> <li>➤ New personnel</li> <li>➤ New or revamped information systems</li> <li>➤ Rapid growth</li> <li>➤ New technology</li> <li>➤ New business models, products or activities</li> <li>➤ Corporate restructurings</li> <li>➤ Expanded foreign operations</li> <li>➤ New accounting pronouncements</li> </ul>	<p>No formal process is in place. Executive directors have an understanding of the key risks to the business:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• reputational risk (due to the failure of H&amp;S systems &amp; loss of customers from poor reviews)</li> <li>• financial risks (due to stock shrinkage, misappropriation of cash, poor cash flow management and bad debts).</li> </ul>	

Abb. 11: Dokumentationsbeispiel für das Kontrollumfeld und den Unternehmens-Risikobeurteilungsprozess

<sup>884</sup> Vgl. APB (2009b).

Quelle: Auszug aus der Practice Note 26 „*Guidance on Smaller Entity Audit Documentation*“ des APB<sup>885</sup>

Das Beispiel in Abb. 11 ist – wenngleich es eher an Kleinunternehmen ausgerichtet ist – illustrativ für die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA, denn es zeigt aus Sicht der britischen Regulierungsinstanz, wie gering u.U. die Dokumentation der Kontrollen ausfallen kann. In der linken Spalte unter „*Factors to consider*“ hat das APB die Beispiele aus den Anwendungshinweisen des ISA 315<sup>886</sup> aufgelistet, die so zwar als Erinnerung bei der Erstellung des Arbeitspapiers hilfreich sein können, aber nicht zwingend checklistenartig einzeln abgearbeitet werden müssen und deshalb einer freien Formulierung der Einschätzung des Prüfers (***blank-sheet-approach***) nicht entgegenstehen.

ISA 330 ergänzt ISA 230.8-11 in Bezug auf die Dokumentation der Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken. Gemäß **ISA 330.28** hat der Abschlussprüfer in die Prüfungsdokumentation aufzunehmen:

- (a) die allgemeinen Reaktionen, um den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Abschlussebene zu begegnen, sowie Art, zeitliche Einteilung und Umfang der weiteren durchgeführten Prüfungshandlungen,
- (b) die Verbindung zwischen diesen Prüfungshandlungen und den beurteilten Risiken auf Aussageebene sowie
- (c) die Ergebnisse der Prüfungshandlungen, einschließlich der Schlussfolgerungen daraus, soweit diese nicht anderweitig klar erkennbar sind.

Auch hierzu stellt das *Application Material* in ISA 330.A63 wieder klar, dass Form und Umfang der Prüfungsdokumentation im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers liegen und beeinflusst werden durch Art, Größe und Komplexität der Einheit und ihres IKS, durch die Verfügbarkeit von Informationen aus der Einheit sowie durch die bei der Abschlussprüfung verwendeten Prüfungsmethoden und -technologien. Die Hinweise entsprechen ISA 315.A131.

#### 5.2.4 Zwischenergebnis

Die KMU-spezifischen Abschnitte in den ISA (*Considerations Specific to Smaller Entities*) dokumentieren zwar ergänzend die Intention des IAASB, dass die internationalen Prüfungsstandards unabhängig von der Größe des zu prüfenden Unternehmens anwendbar sein sollen. Die tatsächlichen Ansatzpunkte für eine verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA ergeben sich indes besser aus den anderen ISA-Bereichen.

Der Prüfungsumfang hängt nicht nur vom Prüfungsgegenstand ab (d.h. wenn bspw. für KMU und große Gesellschaften unterschiedlich umfangreiche Rechnungslegungsanforderungen bestehen). Sondern er variiert insbesondere danach, welche ISA-Anforderungen einschlägig sind und wie diese Anforderungen durchzuführen sind.

<sup>885</sup> Vgl. APB (2009), S. 56; die Abbildung stammt noch aus dem Entwurf der Practice Note, ist aber inhaltsgleich mit APB (2009b), S. 60.

<sup>886</sup> Für das Kontrollumfeld vgl. ISA 315.A710(a)-(g) sowie Appendix 1 zu ISA 315, Tz. 2(a)-(g); für den Risikobeurteilungsprozess der Einheit vgl. Appendix 1 zu ISA 315, Tz. 4.

Im Ergebnis ist festzuhalten: Die verhältnismäßige Anwendbarkeit (i.e.S.) der ISA ist gegeben und umfasst – unabhängig von den jeweiligen Rechnungslegungsvorschriften – im Wesentlichen zwei Aspekte:

- **Relevanz von Anforderungen:** Es sind nicht immer sämtliche *Requirements* (folglich mit *shall* gekennzeichnete Anforderungen) durchzuführen: Gegebenenfalls ist entweder ein ISA insgesamt nicht relevant (vgl. ISA 200.22 (a)) oder eine einzelne Anforderung ist „nicht relevant [...], weil sie bedingt ist und diese Bedingung nicht erfüllt ist“ (ISA 200.22 (b)<sup>887</sup>);
- **Möglichkeit zur Variation der Prüfungstiefe bzw. -intensität** in Abhängigkeit des jeweiligen Fehlerrisikos im Einzelfall – und damit indirekt auch von den in den EU-Vorschlägen genannten Einflussfaktoren Umfang und der Komplexität der Unternehmenstätigkeit (prüferische **Ermessensfrage**). Dieser Aspekt betrifft die Art, wie eine (an sich relevante) Anforderung durchzuführen ist.

		Relevanz der Anforderung im Einzelfall ( <u>ob</u> durchzuführen)	
		unbedingt	bedingt
Prüfungstiefe/ -intensität ( <u>wie</u> durchzuführen)	immer gleich		
	variabel		

Abb. 12: Hauptaspekte der verhältnismäßigen Anwendbarkeit (i.e.S.)

Quelle: eigene Darstellung

Die Ansatzpunkte für die verhältnismäßige Anwendbarkeit i.e.S. gelten gleichermaßen für die Prüfungsschritte wie auch für die Dokumentation des Prüfungsvorgehens. Vor allem lassen die ISA bei der Prüfungsdokumentation – in Orientierung am Empfängerhorizont eines erfahrenen Prüfers – einen Fokus auf bedeutsame Sachverhalte und Beurteilungen zu. D.h. der Prüfer hat nicht jegliche Gedanken und Handlungen während der Prüfung zu dokumentieren. Ebenso wenig braucht er in den Arbeitspapieren festzuhalten, warum er eine nicht relevante Anforderung nicht umgesetzt hat.<sup>888</sup>

### 5.3 Sicherstellung eines gemeinsamen Verständnisses der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.e.S.

Für das Ergreifen der von der EU-Kommission vorgeschlagenen Maßnahmen kommen grundsätzlich die nationalen Gesetzgeber, die für die Durchführung von Qualitätskontrollen zuständigen Behörden oder ggf. Berufsorganisationen in Betracht.

Für Deutschland ist dementsprechend eine **Verankerung in der Berufssatzung** für Wirtschaftsprüfer/ vereidigte Buchprüfer (BS WP/vBP) erfolgt. Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) hat in die BS WP/vBP den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (sog. skalierte Prüfungsdurchführung)<sup>889</sup> aufgenommen. Damit soll bereits Art. 43a des EU-Vorschlags zur Änderung der Ab-

<sup>887</sup> ISA 200.22 (b) in der Übersetzung gem. IDW [Hrsg.] (2011), S. 61.

<sup>888</sup> Vgl. dazu auch IFAC (2009d), S. 6 f., Q 7; ISA 230.A7; FEE (2009b), S. 3; FEE (2011), S. 2.

<sup>889</sup> Vgl. BS WP/vBP, Begründung zu den einzelnen Vorschriften, Erläuterungen zu § 24b.



schlussprüferrichtlinie (vgl. Kapitel 4.4) berücksichtigt werden.<sup>890</sup> Die Satzungsänderung ist am 12.10.2012 in Kraft getreten. § 24b BS WP/vBP zur Auftragsabwicklung wurde ergänzt um einen neuen Absatz 1.<sup>891</sup>

„WP/vBP haben für eine den Verhältnissen des zu prüfenden Unternehmens entsprechende Prüfungsdurchführung Sorge zu tragen. Dabei hat der WP/vBP Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit nach pflichtgemäßem Ermessen in Abhängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsmandats zu bestimmen.“

In der Begründung zu § 24b BS WP/vBP unterstreicht die WPK, dass sich – bei einer im Ergebnis stets gleich hohen Prüfungsqualität und Verlässlichkeit des Prüfungsurteils – der Weg dahin von Prüfungsgegenstand zu Prüfungsgegenstand unterscheiden kann. Dementsprechend liegt Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers. Des Weiteren wird in der Begründung darauf hingewiesen, dass das Konzept der Verhältnismäßigkeit der Prüfungsdurchführung grundsätzlich losgelöst von der Frage ist, welche Prüfungsstandards (nationale oder internationale) der Prüfung zugrunde gelegt werden.

Zu Recht weist die WPK darauf hin, dass die Überlegungen zur skalierten Prüfungsdurchführung nicht auf die Prüfung von KMU beschränkt, sondern grundsätzlich bei jeder Prüfung – unabhängig von bspw. Rechtsform oder Größe – anwendbar sind. Überdies wird ausgeführt, dass die Größe eines Unternehmens als quantitatives Merkmal allein nicht das ausschlaggebende Kriterium sein kann, um den Grad der Skalierbarkeit der Prüfungsdurchführung festzulegen. Dies zeigt, dass der Satzungsregelung das gleiche Verständnis zugrunde liegt wie den nationalen Prüfungsstandards sowie den ISA (vgl. Kapitel 2.3.3).

Nicht nachvollziehbar ist, dass die qualitativen Aspekte Komplexität des Prüfungsgegenstandes und (Fehler-)Risiko als separate Kriterien dargestellt werden (vgl. dazu Kapitel 4.4.3.1). Im Ergebnis bleibt es gleich, denn laut WPK „sollte im Zweifelsfall dem Risiko-Kriterium höchstes Gewicht beigemessen werden“<sup>892</sup>.

Die Verankerung der verhältnismäßigen Anwendung in der Berufssatzung erscheint geeignet, ein einheitliches Verständnis der Beteiligten – insbesondere Abschlussprüfer und Aufsichtsinstanzen – zu fördern und bietet eine Grundlage dafür, eine entsprechende Umsetzung bei der Prüfungsdurchführung durchzusetzen bzw. sich bei gerichtlichen Auseinandersetzungen darauf zu berufen. Insofern schafft die Regelung ausreichend Rechtssicherheit. Ein zusätzliches Tätigwerden des deutschen Gesetzgebers in Bezug auf die verhältnismäßige Anwendbarkeit erscheint entbehrlich,<sup>893</sup> weil die Regelung als Maßnahme i.S.d. Art. 43a des Richtlinienvorschlags angesehen werden kann.

<sup>890</sup> Vgl. *WPK (2012d)*, S. 14.

<sup>891</sup> Vgl. *WPK (2012a)*.

<sup>892</sup> *BS WP/vBP*, Begründung zu den einzelnen Vorschriften, Erläuterungen zu § 24b.

<sup>893</sup> Dies gilt natürlich nicht für § 317 ff. HGB. Der mit dem BilMoG eingefügte § 317 Abs. 5 HGB, der Art. 26 der Abschlussprüferrichtlinie 2006 umsetzt, geht noch davon aus, dass die ISA selbst in europäische Rechtsakte übernommen werden. Insofern müsste das HGB direkt auf die ISA Bezug nehmen und andere Regeln zur Prüfung müssten dafür entfallen. Nationaler Anpassungsbedarf besteht für alle EU-Mitgliedstaaten, die nicht bereits die Pflicht zur unmittelbaren Anwendung der ISA im nationalen Recht verankert haben (vgl. Kapitel 2.1.3).

Der Sicherstellung der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.e.S., die ohnehin bereits in den ISA gegeben ist, wäre somit zumindest für Deutschland Rechnung getragen. In Frage stellen lässt sich allerdings, warum eine solche allgemeine Regelung nicht **zentral für alle Mitgliedstaaten** eingeführt wird, sondern der Sachverhalt von jedem Mitgliedstaat separat geregelt werden muss. Alternativ denkbar wäre bspw. eine klarstellende Äußerung der EU-Kommission in den Begleitmaterialien zum EU-Rechtsakt (wie den **Erwägungsgründen zur Abschlussprüfer-richtlinie**).

Inwieweit Bedarf für Maßnahmen zur Sicherstellung der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.w.S. besteht und – wie in Art. 43a des Richtlinienvorschlags vorgesehen – bspw. Leitlinien durch Berufsorganisationen entwickelt werden sollten, wird im folgenden Kapitel dargestellt.

#### 5.4 Sicherstellung der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.w.S.

Defizite bei der normentechnischen Ausgestaltung, besonders der Verständlichkeit, Praktikabilität und Regelungsdichte der ISA (vgl. Kapitel 4.3.4), die sich nicht auf Ebene des Standard-setting beheben lassen, weil es sich bei den ISA um Kompromisse zwischen Stakeholdern mit verschiedenen Interessen und unterschiedlichem kulturellen Hintergrund handelt, lassen sich durch andere Maßnahmen zumindest teilweise ausgleichen. Mögliche Maßnahmen auf nationaler Ebene, die z.B. als Hilfestellung durch Berufsorganisationen oder durch die WP-Praxen selbst erfolgen, werden im Folgenden dargestellt.

##### 5.4.1 Schulung/ Interpretationshilfen

Mangelnde Verständlichkeit der ISA kann dazu führen, dass der Abschlussprüfer Prüfungshandlungen, die nicht für eine adäquate Prüfungsdurchführung erforderlich sind, vornimmt oder dokumentiert, nur weil er glaubt, dass die Prüfungsstandards ihn dazu verpflichten. Maßnahmen zur Sicherstellung einer verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.w.S. sollten deshalb u.a. darauf abzielen, dass Anwender **nicht mehr in die ISA hineininterpretieren als erforderlich**.

Ein Beispiel dafür ist die Kategorisierung der IKS-Komponenten (vgl. Kapitel 3.3.2). Um dies zu illustrieren, wurden die in den *Audit Risk Standards* enthaltenen Anhaltspunkte für eine verhältnismäßige Anwendbarkeit in Kapitel 3 systematisch anhand der Anforderungen in ISA 315 und 330 herausgearbeitet. Ein weiteres Beispiel ist das Aussagen-Konzept der ISA (vgl. Kapitel 4.3.3.7.3). Bei einem KMU mit einer überschaubaren Risikosituation kann es ggf. handhabbarer und für die Zwecke der Prüfungsdurchführung als ausreichend erachtet werden, bspw. mit den in der Praxis bewährten CEAVOP/ VEBBAG-Aussagen zu arbeiten oder lediglich mit den vier Kernaussagen Bestand/ Vollständigkeit/ Bewertung/ Ausweis<sup>894</sup>.

Zum Teil treffen die ISA explizite Aussagen zur **(Negativ-)Abgrenzung von Prüferpflichten**.<sup>895</sup> Solche Klarstellungen, was das Prüfungsvorgehen nicht zwingend umfasst, finden sich nicht

---

Genauso besteht bspw. in Österreich Anpassungsbedarf des Wortlauts in § 269a UBG [„Wenn und soweit die Europäische Kommission internationale Prüfungsstandards übernommen hat, sind Abschlussprüfungen und Konzernabschlussprüfungen unter Beachtung dieser Grundsätze durchzuführen.“]

<sup>894</sup> Vgl. *Ruhnke, Klaus/ Lubitzsch, Kay (2006)*, S. 372.

<sup>895</sup> Sog. *negative requirements*; Beispiele: ISA 230.A4 („the auditor need not [...]“), ISA 230.A7 („it is neither necessary nor practicable [...]“), ISA 230.A15 („the requirement to [...] does not imply that the au-

notwendigerweise immer im ISA-Abschnitt „Anforderungen“, sondern auch in den einleitenden Bemerkungen oder im *Application Material*.

Dies soll an folgendem Beispiel erläutert werden: ISA 570 „behandelt die Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit der Anwendung der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit durch das Management bei der Aufstellung des Abschlusses“ (ISA 570.1<sup>896</sup>). Stellt das zu prüfende Unternehmen den Abschluss unter der Unternehmensfortführungsprämisse auf, wird davon ausgegangen, dass es seine Geschäftstätigkeit für die absehbare Zukunft fortführt. Dieser ISA geht auch auf den Zeitraum jenseits dem der Einschätzung des Managements ein. Nach ISA 570.15 muss der Abschlussprüfer das Management befragen, ob diesem Ereignisse oder Gegebenheiten bekannt sind, die nach dem Zeitraum eintreten werden, auf den sich die Einschätzung des Managements bezieht, und die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Die Anwendungshinweise in ISA 570.A14 stellen dazu klar, dass der Prüfer nicht die Pflicht hat, über die Befragungen des Managements hinaus andere Prüfungshandlungen durchzuführen, um etwaige Ereignisse oder Gegebenheiten festzustellen.

Einen weiteren Ansatzpunkt für eine verhältnismäßige Anwendbarkeit i.w.S. bieten **(unverbindliche) Auflistungen mit Beispielcharakter**. Interpretationshilfen können vermitteln, dass Auflistungen im *Application Material* nur Beispielcharakter haben und nicht als generell abzuarbeitende Checkliste zu verstehen sind. Dies ist aber auch im Abschnitt *Requirements* der Fall. Wenn bspw. ISA 402 konkrete Prüfungshandlungen auflistet (z.B. alternative Prüfungshandlungen in ISA 402.12), kennzeichnet der Zusatz, dass „eine oder mehrere“ davon vorzunehmen sind, die Abstufung der Anforderung.

Gegebenenfalls sind aber nicht alle Anwendungsfälle so offensichtlich. ISA 315.6 sieht vor, nicht nur das Management zu befragen, sondern „weitere Personen innerhalb der Einheit, die nach der Beurteilung des Abschlussprüfers möglicherweise über Informationen verfügen, die wahrscheinlich bei der Identifizierung von Risiken wesentlicher – beabsichtigter oder unbeabsichtigter – falscher Darstellungen hilfreich sein können“.<sup>897</sup> Diese Verpflichtung wird insoweit eingeschränkt, als ISA 315.A6 spezifiziert, ein Großteil der Informationen, die der Abschlussprüfer durch Befragungen erlangt, stamme vom Management und von den für die Rechnungslegung Verantwortlichen. Der Abschlussprüfer könne aber auch durch Befragungen weiterer Personen innerhalb der Einheit und anderer Mitarbeiter auf unterschiedlichen Hierarchieebenen Informationen oder eine andere Sichtweise zur Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen erlangen. Da die explizit genannten Personen (für die Überwachung Verantwortlichen, Mitarbeiter der internen Revision, Mitarbeiter der hausinternen Rechtsabteilung, Marketing- oder Vertriebsmitarbeiter) in ISA 315.A6 ausdrücklich als Beispiele bezeichnet werden, kann daraus keine Verpflichtung für den Abschlussprüfer abgeleitet werden, die komplette Auflistung „abzuarbeiten“.

---

ditor needs to [...]”); ISA 250.4 („However, the auditor is not responsible for [...] and cannot be expected to [...]”), ISA 260.6 („ISAs do not, however, require the auditor to [...]”), ISA 570.A14 („Other than [...] the auditor does not have a responsibility to [...]”).

<sup>896</sup> ISA 570.1 in der Übersetzung gem. IDW [Hrsg.] (2011), S. 699.

<sup>897</sup> ISA 315.6 (a) in der Übersetzung gem. IDW [Hrsg.] (2011), S. 319.

In diesem Zusammenhang ist auch die Überlegung von Bedeutung, dass sich Prüfungshandlungen z.T. so planen lassen, dass mit einer Prüfungshandlung mehrere Anforderungen erfüllt werden. Die Möglichkeit von *dual-purpose-procedures*<sup>898</sup> dienen einer effizienten Prüfungsdurchführung, unabhängig von der Größe des zu prüfenden Unternehmens. Vereinzelt weisen die ISA auf solche **Effizienzaspekte** hin.<sup>899</sup> Ungeachtet dessen besteht die Möglichkeit zu *dual-purpose-procedures* generell.

**Anwendungshilfen** gibt das IAASB selbst heraus.<sup>900</sup> Auf der IFAC-Website unter der Rubrik *Clarity-Center/ Support and Guidance* sind u.a. sog. *ISA Modules* zugänglich. Das sind kurze Videos zu einzelnen ISA, in denen wesentliche Inhalte vermittelt werden sollen. Daneben gibt es einen ISA-Guide<sup>901</sup> des IFAC SMP Committee, der in der dritten Auflage in zwei Bänden insgesamt 566 Seiten umfasst. Abgesehen davon, dass ein solches Werk angesichts seines Umfangs das Problem der Praktikabilität nicht ausräumt, können Ausführungen auf internationaler Ebene ohnehin nicht Verständnisprobleme lösen, die von kulturellen, sprachlichen und rechtsraumspezifischen Unterschieden herrühren. Dies erklärt, warum daneben noch Anwendungshilfen auf nationaler Ebene verfasst werden.

In Deutschland hat im Hinblick auf die vorgesehene Ergänzung der Berufssatzung WP/vBP (vgl. Kapitel 5.3 in dieser Arbeit) der Vorstand der **Wirtschaftsprüferkammer** einen „**Hinweis zur skalierten Prüfungsdurchführung auf der Grundlage der ISA**“ entwickelt und am 21.06.2012 verabschiedet.<sup>902</sup> Anlass dafür sei laut WPK eine zu beobachtende Unsicherheit in Bezug auf den Anforderungsgehalt von Prüfungsstandards bei der Prüfung von KMU.<sup>903</sup>

In Stellungnahmen wurde kritisch angemerkt, dass der Hinweis zu sehr auf die Prüfungsdurchführung im engeren Sinne beschränkt sei, während auch vor- und nachgelagerte Prozesse wie Auftragsannahme und Berichterstattung (Prüfungsbericht) skalierungsfähig seien. Wenngleich der WPK-Vorstand die Auffassung teilt, dass auch eine Skalierung im Rahmen der Auftragsannahme und der Berichterstattung denkbar ist, sei dies einer späteren Veröffentlichung vorbehalten.<sup>904</sup>

Der 32-seitige Hinweis erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit und soll „keinen umfassenden Leitfaden zur Prüfungsdurchführung“ darstellen.<sup>905</sup> Es handelt sich m.E. um eine **Leitlinie mit Schulungscharakter**, weil er zusammenfassend den risikoorientierten Prüfungsansatz der ISA darstellt und erläutert, wie die ISA zu interpretieren sind und wo sich Ansatzpunkte für eine verhältnismäßige Anwendung finden lassen.

<sup>898</sup> Der Begriff *Dual-Purpose-Test* ist definiert in ISA 330.A23 (z.B. Planung einer Funktionsprüfung, die gleichzeitig als Einzelfallprüfung dienen kann).

<sup>899</sup> Konkretes Beispiel (*IDW [Hrsg.] (2011)*, S. 201): ISA 240.A47 weist darauf hin, dass „aus praktischen Gründen“ die nach ISA 240.32 (b) geforderte aussagebezogene Prüfungshandlung zusammen mit der Prüfungshandlung zur Risikobeurteilung gemäß ISA 540.9 vorgenommen werden kann.

<sup>900</sup> Vgl. z.B. *IFAC (2009b)*; *IFAC (2009d)*.

<sup>901</sup> *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities*.

<sup>902</sup> Vgl. *WPK (2012b)*.

<sup>903</sup> Vgl. *WPK (2012d)*, S. 14.

<sup>904</sup> Vgl. *WPK (2012b)*; *WPK (2012c)*.

<sup>905</sup> *WPK (2012c)*, S. 2 f.

Der Hinweis hat aber Mischcharakter, denn neben der Veranschaulichung des Prüfungsansatzes gibt er Praxistipps. Der Hinweis hebt unter der Überschrift „Skalierungsaspekte“ auch **Aspekte einer effizienten Auftragsdurchführung** hervor: z.B. die mehrfache Verwendung von Prüfungsaktivitäten [gemeint sind *Dual-Purpose-Tests*] oder Arbeitserleichterung durch erhöhten Einsatz analytischer aussagebezogener Prüfungshandlungen.<sup>906</sup> An mehreren Stellen wird auf die Möglichkeit der Verwendung von Prüfungsnachweisen aus vorangegangenen Prüfungen verwiesen.<sup>907</sup> Daneben greift der WPK-Hinweis den Gedanken der *Considerations Specific to Smaller Entities* in Bezug auf organisatorische Aspekte aufgrund der Größe des Prüfungsteams (vgl. Kapitel 5.2.1) auf (z.B. erleichterte Planungsanforderungen bei Ein-Mann-Prüfungen oder kleinen Prüfungsteams<sup>908</sup>).

#### 5.4.2 Praxisorganisation und Effizienz der Auftragsdurchführung: Cowperthwaites „12-Hour-Audit“

Eine verhältnismäßige Anwendung der ISA setzt voraus, dass der Prüfer die Möglichkeiten einer effizienten Prüfungsdurchführung, die ihm die ISA einräumen, auch nutzt.

Die kanadische Berufsorganisation CICA<sup>909</sup> hat ein Diskussionspapier zur Prüfung von Kleinstunternehmen (*Micro-Entities*) herausgegeben: „*Anatomy of a 12-Hour Audit of Micro-Entities – Using International Standards on Auditing*“.<sup>910</sup> Der Autor, *Phil Cowperthwaite*, hebt darin die Effizienzaspekte hervor, die der risikoorientierte Prüfungsansatz bei richtiger Anwendung auch bei kleineren Unternehmen mit sich bringen kann. Er stellt die These auf, dass eine Abschlussprüfung bei einem sehr kleinen Unternehmen auch bei Anwendung der ISA in kurzer Zeit abgewickelt werden kann (z.B. in 12 Stunden bei einer Folgeprüfung einer nicht komplexen Einheit; unterstellt wird, dass keine hohen Risiken existieren<sup>911</sup>). Dies setzt allerdings voraus, dass der Abschlussprüfer nicht nur über Prüfungserfahrung verfügt, sondern sich gut mit dem gesamten ISA-Regelwerk auskennt, um zu wissen, welche ISA-Regelungen im Einzelfall nicht relevant sind. D.h.: Die Sicherstellung, dass das Regelwerk der Prüfungsstandards verhältnismäßig anwendbar ist, kann eine intensive Befassung mit diesem Regelwerk nicht ersetzen. Der Aspekt Effizienz bedingt obendrein eine Spezialisierung (Branche und Unternehmensgröße). Für die Auftragsabwicklung erforderlich hält *Cowperthwaite*, dass die Prüfung vollständig beim Mandanten vor Ort, IT-gestützt („*the audit file is fully automated*“) und nur durch erfahrene Prüfer („*senior staff*“) durchgeführt wird.<sup>912</sup>

<sup>906</sup> Vgl. *WPK (2012c)*, Abschnitt 6.1.2.

<sup>907</sup> Vgl. *WPK (2012c)*, Abschnitt 6.4.2; außerdem: Verwendung von Informationen aus Vorjahren bspw. bei der Gewinnung eines Verständnisses vom Mandanten (vgl. *WPK (2012c)*, Abschnitt 6.1.2) oder der Prüfungsplanung (vgl. *WPK (2012c)*, Abschnitt 6.3), Verwendung von Ergebnissen aus Vorjahresprüfungen im Rahmen der Funktionsprüfung (vgl. *WPK (2012c)*, Abschnitt 6.1.2).

<sup>908</sup> Vgl. *WPK (2012c)*, Abschnitt 6.3; außerdem Besonderheiten bei Ein-Personen-Prüfungen bzgl. der Dokumentation vgl. *WPK (2012c)*, Abschnitt 6.5.2.

<sup>909</sup> The Canadian Institute of Chartered Accountants.

<sup>910</sup> Vgl. *Cowperthwaite, Phil (2011)*.

<sup>911</sup> Vgl. *Cowperthwaite, Phil (2011)*, S. 7, Tz. A7, 4. Aufzählungspunkt.

<sup>912</sup> Vgl. *Cowperthwaite, Phil (2011)*, S. 2 und 3, zur Spezialisierung zusätzlich S. 10, Tz. A22-A24. Der Einsatz ausschließlich von erfahreneren Prüfern erlaubt direkt (ohne interne Kommunikationsprozesse

Das Diskussionspapier ist vom Aufbau her wie ein *clarified* ISA für die Durchführung einer Abschlussprüfung bei Kleinstunternehmen verfasst und enthält einen Abschnitt *Requirements* mit 8 Anforderungen.<sup>913</sup> Das bedeutet aber nicht, dass der Abschlussprüfer bei dieser KMU-Prüfung lediglich 8 Anforderungen zu beachten hat. Durch die Vorbedingung in Tz. 7, dass der Prüfer vor Beginn der Prüfung ein umfassendes Verständnis der *clarified* ISA haben muss, sind alle ISA relevant; die *Requirements* von *Cowperthwaite* stellen zusätzlich die obengenannten Voraussetzungen dar.

Das genannte Zeitbudget von 12 Stunden kann nicht als generelle Richtschnur verstanden werden und der Autor klammert sämtliche Kostentreiber (wie z.B. auch jegliche Internetrecherchen, um sich ein Bild von der Branche und anderen externen Faktoren zu verschaffen<sup>914</sup>) aus. *Cowperthwaite* schafft aber mit seinem provokanten Diskussionsentwurf für einen ISA für KMU-Prüfungen ein Bewusstsein dafür, dass Ausrichtung und Organisation der Prüfungspraxis eine zentrale Rolle spielen und die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA keinen Ersatz bietet für betriebswirtschaftliche Erfordernisse zur Spezialisierung und Nutzung von Skaleneffekten. Zudem scheint *Cowperthwaite* die Anwender motivieren zu wollen, die Anwendung der ISA konstruktiv anzugehen, ihre Vorteile zu nutzen und sie nicht als lästiges Übel zu sehen.

*Cowperthwaite* spricht von einem „*Customizing*“ der ISA an die Erfordernisse der Praxis, bedingt durch die Art der Praxisführung und Mandantenstruktur. Dies gilt erst recht für Standardsoftwareprodukte oder generische Checklisten, die für den Markt allgemein zur Verfügung gestellt werden.<sup>915</sup> Eine solche Anpassung kann zwar nur für den Einzelfall erfolgen. Implementierungshilfen versuchen aber, dabei zu unterstützen.

*Cowperthwaite* betont erneut die Bedeutung, dass sich der Abschlussprüfer mit den ISA auskennt, um erkennen zu können, wann solche generischen Produkte über die eigentlichen ISA-Anforderungen hinausgehen und in eigener Interpretation Lösungsansätze bieten, die angewendet werden können, aber nicht müssen. Bevor Schulungsmaßnahmen oder Implementierungshilfen zum Tragen kommen können, kommt der Anwender nicht umhin, die Prüfungsstandards in Gänze zu lesen.<sup>916</sup>

### 5.4.3 Implementierungsunterstützung

Interpretationshilfen, die zwar eine mangelnde Verständlichkeit der ISA ausgleichen sollen, dabei aber umfangreiche Ausführungen liefern und ggf. noch länger als die ISA selbst sind, verbessern nicht die Praktikabilität und stehen einer verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.w.S. entgegen (vgl. Kapitel 5.4.1). Initiativen zur Implementierungsunterstützung sollten deshalb zum Ziel haben, die Praktikabilität der ISA zu verbessern. Basierend auf der quantitativen Analyse (vgl. Kapitel 4.3.3.6) kann systematisch eine weitere Unterteilung der ISA-*Requirements* erfol-

---

zwischen verschiedenen Hierarchiestufen) prüferisches Ermessen auszuüben und ermöglicht eine verbesserte Kommunikation mit dem Mandanten, vgl. *Cowperthwaite, Phil* (2011), S. 12 f., Tz. A28 ff.

<sup>913</sup> Vgl. *Cowperthwaite, Phil* (2011), S. 5 (Anforderungen in Tz. 7-14).

<sup>914</sup> Vgl. *Cowperthwaite, Phil* (2011), S. 6, Tz. A6.

<sup>915</sup> Vgl. *Cowperthwaite, Phil* (2011), S. 8, Tz. A13 f. Je nach Ausbildungsstand der Teammitglieder können andere Checklisten zum Einsatz kommen, vgl. *Cowperthwaite, Phil* (2011), S. 14 f., Tz. A 42-A46.

<sup>916</sup> Vgl. *Cowperthwaite, Phil* (2011), S. 8 f., Tz. A13 ff.

gen. Als Kategorien bieten sich – entsprechend den in Kapitel 5.2.4 herausgearbeiteten Ansatzpunkten – m.E. an:

- unbedingte Prüfungsschritte (d.h. solche, die ausnahmslos bei jeder Abschlussprüfung vorkommen),
- bedingte Anforderungen und
- nicht normative Materie.

Während sich die Aufteilung in unbedingte/ bedingte Anforderungen aus dem Wortlaut ergibt und daher objektiv herleiten lässt, hat die dritte Kategorie eine subjektive Komponente. Nicht normativ sind vom IAASB als *Essential Guidance* klassifizierte Ausführungen, die der *Requirement Section* zugeordnet werden. Darüber hinaus sollen dieser Kategorie Ausführungen zugeordnet werden, die entsprechend der Untersuchung in Kapitel 4.3.3 in dieser Arbeit als – aus der Sicht eines deutschen Anwenders (primärer Adressatenkreis) – entbehrlich identifiziert werden können, weil sie z.B. redundant sind, Selbstverständliches regeln oder Prüfungsschritte zu detailliert aufgliedern.

Voraussetzung für eine Implementierung der ISA in der Praxis ist, die Anforderungen chronologisch entsprechend dem Prüfungsprozess zu ordnen. Eine Kategorisierung im obigen Sinne, würde eine Vorstufe darstellen und könnte als Grundlage für weitere Aktivitäten dienen.

Wie eine solche Untersuchung m.E. vorgenommen werden könnte, soll im Folgenden am Beispiel einzelner ISA illustriert werden (ISA 230 wurde bereits in Kapitel 5.2.3.3.1 behandelt).

### ISA 200 – Übergreifende Ziele und Prüfungsgrundsätze

Nicht sämtliche in den ISA als „*Requirements*“ gekennzeichnete Anforderungen stellen tatsächlich zusätzlich durchzuführende Prüfungsschritte dar. ISA 200.14 bspw. fordert die Einhaltung der bei Prüfungsaufträgen relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen, einschließlich derjenigen zur Unabhängigkeit. Es steht außer Frage, dass dieses *Requirement* inhaltlich gerechtfertigt ist. Die ISA-Regelung als explizite Anforderung ist aber bspw. in Deutschland überflüssig, weil die Einhaltung der Berufsgrundsätze bereits gesetzlich (WPO) und durch die Berufssatzung WP/vBP geregelt ist. Aus deutscher Sicht hat ISA 200.14 somit den **Charakter von Guidance**, also nicht normativer Materie.

Ein weiteres Beispiel stellt ISA 200.18-23 zur Anwendung der ISA dar: Es handelt sich dabei nicht um Anforderungen zur konkreten Prüfungsdurchführung, sondern um eine Erläuterung, wie die ISA anzuwenden sind (sozusagen eine Art „**Gebrauchsanweisung**“). Von zentraler Bedeutung für die Auslegung der Dokumentationsanforderungen ist dabei ISA 200.23 i.V.m. ISA 230.12 und die Klarstellung dazu in ISA 200.A74. Hier wird betont, dass die Dokumentationsanforderungen die Ausnahmefälle betreffen, in denen der Abschlussprüfer von einer relevanten Anforderung abweicht, und dass die ISA nicht die Einhaltung einer Anforderung verlangen, die unter den Umständen der Prüfung nicht relevant ist. Daraus ergibt sich im Umkehrschluss – wenn auch nur implizit – dass die Nichteinhaltung nicht relevanter Anforderungen demnach nicht zu dokumentieren ist. Solche Ausführungen sind für die Anwendung der ISA zwar unerlässlich, stellen aber i.S. dieser Untersuchung nicht normative Textziffern dar.

ISA 200.24 greift nur, wenn ein Ziel in einem relevanten ISA nicht erreicht werden kann. Damit handelt es sich um eine bedingte Anforderung (Satz 1). Die Tz. stellt ferner klar, dass das Nichterreichen eines Ziels einen bedeutsamen Sachverhalt darstellt, der nach ISA 230.8 (c) zu dokumentieren ist. Die Dokumentationsanforderung dazu ist bereits mit ISA 230.8 (c) abgedeckt. Somit liefert ISA 200.24, Satz 2 lediglich *Guidance* zu dieser Anforderung. Von besonderer Bedeutung für die Dokumentationspflichten erscheint die Klarstellung in ISA 200.A76. Danach beinhaltet eine nach ISA ausreichende Prüfungsdokumentation Nachweise über die Grundlage des Abschlussprüfers zur Schlussfolgerung über das Erreichen seiner übergreifenden Zielsetzungen. Während es laut ISA 200.A76 nicht erforderlich ist, dass der Abschlussprüfer das Erreichen einzelner Ziele gesondert (bspw. in einer Checkliste) dokumentiert, hilft die Dokumentation der Nichterreichung eines Ziels dem Abschlussprüfer bei der Beurteilung, ob eine solche Nichterreichung verhindert hat, die übergreifenden Zielsetzungen des Abschlussprüfers zu erreichen.

Letztlich verbleiben in ISA 200 von formal elf *Requirements* praktisch eine bedingte Anforderung sowie drei „unbedingte Prüfungsschritte“, die von erfahrenen Prüfern ohnehin als selbstverständliche Grundsätze zur Prüfungsdurchführung angesehen werden können:

- Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise (ISA 200.17),
- Beibehaltung einer kritischen Grundhaltung (ISA 200.15) und
- Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens durch den Abschlussprüfer (ISA 200.16).

Aufgrund des Charakters von Grundsätzen stellt sich m.E. für ISA 200 nicht die Frage, ob die Prüfungstiefe anpassbar ist.

Das Ergebnis lässt sich wie folgt zusammenfassen: Die 11 (mit *shall* gekennzeichneten) Anforderungen in ISA 200 lassen sich in 3 unbedingte Prüfungsschritte (Tz. 15, 16, 17), in 1 bedingte Anforderung (Tz. 24) und in 7 nicht normative Textziffern (Tz. 14, 18-23) unterteilen.

ISA	Stichwort zum Inhalt	Seiten der dt. Übers. insg.	Tz. Requ.	Anzahl Tz. Requirements	davon			Prüfungstiefe anpassbar
					Unbedingte Prüfungsschritte	bedingte Anford.	nicht normative Tz.	
200	Übergreifende Ziele und Prüfungsgrundsätze	42	14-24	11	3	1	7	(Charakter von Grds.)

## ISA 210 – Vereinbarung der Auftragsbedingungen

ISA 210 behandelt die Voraussetzungen für die Auftragsannahme. Als Ziel des Abschlussprüfers definiert ISA 210.3, einen Prüfungsauftrag nur dann anzunehmen oder fortzuführen, wenn die Grundlagen für dessen Durchführung vereinbart wurden durch

- die Feststellung, ob die Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung gegeben sind, und
- die Bestätigung, dass der Abschlussprüfer und das Management sowie – sofern einschlägig – die für die Überwachung Verantwortlichen ein gemeinsames Verständnis über die Bedingungen des Prüfungsauftrags haben.



Die in ISA 210.3 (a) genannten Vorbedingungen werden in einer kompliziert anmutenden Tz. 6 weiter definiert. Die verschachtelte Struktur von ISA 210.6 und die theoretische Abgrenzung der Begrifflichkeiten *preconditions for an audit* (in *IDW (2011)* übersetzt mit „Vorbedingungen“) und *premise of an audit* (in *IDW (2011)* übersetzt mit „Voraussetzung einer Abschlussprüfung“) (vgl. ISA 210.4 und ISA 200.4) erschweren die Lesbarkeit des Standards. An diesem Beispiel wird erneut deutlich, dass die ISA einen internationalen Kompromiss darstellen und Besonderheiten aus verschiedenen Rechtsräumen einfließen.

Dabei dürfte diese Anforderung inhaltlich für den deutschen Anwender bei gesetzlichen Abschlussprüfungen gem. § 316 HGB i.d.R. keine Schwierigkeiten bereiten. Die Vorbedingung gemäß 210.6 (b), die sich auf das Einvernehmen mit den gesetzlichen Vertretern über deren Verantwortung für die Aufstellung des Abschlusses und das rechnungslegungsbezogene IKS bezieht, erscheint eher deklaratorischer Art, weil das Handelsrecht bereits die entsprechenden Buchführungspflichten enthält.<sup>917</sup> Den Zugang des Abschlussprüfers zu relevanten Informationen regelt bereits § 320 HGB. Angesichts der im Handelsrecht implementierten Auskunfts- und Vorlagepflichten der gesetzlichen Vertreter kann die Anforderung in ISA 210.6 (b) (iii) in Deutschland überflüssig erscheinen, weil nach Handelsrecht der Abschlussprüfer von den gesetzlichen Vertretern alle Aufklärungen und Nachweise verlangen kann, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Dies gilt allerdings nur für gesetzliche Pflichtprüfungen. Prüfungsstandards sollten darüber hinaus bei freiwilligen Abschlussprüfungen Hilfestellung geben.<sup>918</sup>

Einem deutschen Abschlussprüfer kann die Anforderung aus ISA 210.6 (a) ungewohnt erscheinen: Danach hat er zu bestimmen, ob das bei der Aufstellung anzuwendende Regelwerk der Rechnungslegung akzeptabel ist. Diese Anforderung zielt in erster Linie auf Rechnungslegungsregeln ab, die – mangels Vorgabe von autorisierten oder allgemein anerkannten standardsetzenden Organisationen (vgl. ISA 210.A9 f.) – vom Management der zu prüfenden Gesellschaft selbst bestimmt werden. Die Anforderung erscheint insofern berechtigt, weil sie Willkür bei der Finanzberichterstattung eindämmen und den Abschlussprüfer sensibilisieren will, nicht einen *true and fair view* der Rechnungslegung zu bestätigen, wenn das zugrundeliegende Regelwerk die Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gar nicht ermöglicht. Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen in den EU-Mitgliedstaaten kann diese Problematik als von untergeordneter Bedeutung angesehen werden, weil die Vorgaben der Vierten und Siebenten EU-Richtlinie zur Rechnungslegung in nationale Gesetze transformiert sind. Ein deutscher Wirtschaftsprüfer, der gesetzliche Abschlussprüfungen gemäß § 316 HGB vornimmt, kann grundsätzlich unterstellen, dass ISA 210.6 (a) erfüllt ist, denn Kapitalgesellschaften stellen ihren Abschluss nach handelsrechtlichen

<sup>917</sup> Vgl. dazu §§ 238 ff., 242 ff. HGB, *IDW RS FAIT 1*, Tz. 1 und 6. Ferner sieht § 91 AktG vor, dass die gesetzlichen Vertreter dafür zu sorgen haben, dass die erforderlichen Handelsbücher geführt werden, und dazu geeignete Maßnahmen treffen; zur Ausstrahlungswirkung auf Gesellschaften anderer Rechtsformen vgl. *IDW PS 340*, Tz. 1.

<sup>918</sup> Ungeachtet der gesetzlichen Regelung enthält auch *IDW PS 220*, Tz. 19 den Hinweis, dass in einem Auftragsbestätigungsschreiben regelmäßig das Erfordernis eines unbeschränkten Zugangs zu den für die Prüfung erforderlichen Aufzeichnungen, Schriftstücken und sonstigen Informationen anzusprechen ist. Ein solcher Hinweis kann den Auftraggeber auf ihm nicht bekannte gesetzliche Pflichten aufmerksam machen.

Grundsätzen auf, die vom deutschen Gesetzgeber als anerkannte Rechnungslegungsnormen vorgegeben werden (vgl. ISA 210.A4).

Die Anforderung ISA 210.6 (a) erübrigt sich aber nicht, wenn die Prüfungsstandards national auch außerhalb der Abschlussprüfung von Kapitalgesellschaften gelten sollen. Zum Beispiel im öffentlichen Sektor gibt es trotz Einführung der Doppik Tendenzen, Verpflichtungen im Abschluss nicht vollständig abzubilden (z.B. Verbot zur Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen in bestimmten Bundesländern bei Kommunen und Eigenbetrieben oder Verbot zur Bilanzierung von bestimmten Rückstellungen bei gesetzlichen Krankenkassen).

Von den insgesamt 16 Textziffern in dem Abschnitt *Requirements* des ISA 210 lassen sich m.E. (nur) zwei unbedingte Prüfungsschritte identifizieren, d.h. solche Prüfungsschritte, die bei jeder Abschlussprüfung – unabhängig von der Größe und Komplexität des Unternehmens – zum Tragen kommen. Diese beinhalten neben der geforderten Feststellung, ob die Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung gegeben sind (ISA 210.6), außerdem die Schriftform<sup>919</sup> und Mindestinhalte der Auftragsvereinbarung (ISA 210.10).

Eine Anforderung wie ISA 210.9, wonach der Abschlussprüfer die Bedingungen des Prüfungsauftrags mit dem Management bzw. dem Aufsichtsrat vereinbaren muss, erscheint im deutschen Rechtsumfeld entbehrlich, weil sich dies aus dem Vertragsrecht ergibt. Die *IDW Verlautbarung FG 1/1988* bspw., die eine signifikant geringere Regelungsdichte als die ISA hatte, enthielt keine Regelungen zur Auftragsvereinbarung. Ungeachtet dessen ist diese Anforderung subsumtiv in ISA 210.10 enthalten, der die Schriftform dieser Vereinbarung verlangt.

Neben wenigen bedingten Anforderungen hat die Mehrzahl der Passagen in dem Abschnitt *Requirements* des ISA 210 m.E. eher den Charakter von *Essential Guidance*; sie stellen nicht normative Textziffern i.S. dieser Analyse dar. Beispiele:

- ISA 210.7 enthält formal ein bedingtes *Requirement*. Falls der Auftraggeber bei den Vertragsverhandlungen versucht, den Prüfungsumfang derart einzuschränken, dass dies zu einem Prüfungshemmnis führen würde, darf der Abschlussprüfer den Auftrag gar nicht erst annehmen. Im deutschen Rechtsraum ergibt sich dieses Verbot bereits aus den gesetzlich definierten allgemeinen Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers: Nach § 43 Abs. 1 WPO hat der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf eigenverantwortlich auszuüben. Dies schließt den Einfluss Externer auf seine Prüfungsdurchführung aus. Aus deutscher Sicht handelt es sich bei ISA 210.7 allenfalls um Anwendungshinweise.
- Falls die Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung nicht erfüllt sind, muss der Prüfer nach ISA 210.8 den Sachverhalt mit dem Management besprechen. Der Abschlussprüfer darf laut ISA 210.8 den Prüfungsauftrag nicht annehmen, wenn er die Rechnungslegungsnormen für nicht akzeptabel hält oder wenn das in Tz. 6 (b) erwähnte Einverständnis nicht erlangt wurde. Diese Tz. formuliert erneut, was bereits aus der Zielsetzung des ISA 210 hervorgeht, nämlich dass ein Prüfungsauftrag nur angenommen werden darf, wenn die Grund-

---

<sup>919</sup> Zum Vergleich: *IDW Prüfungsstandard: Beauftragung des Abschlussprüfers (IDW PS 220)*, Tz. 7 f. verlangt die Schriftform zumindest bei wesentlichen Abreden, um Zweifel zu vermeiden, mit welchem Inhalt der Prüfungsauftrag zustande kommt. Fehlt eine schriftliche Vereinbarung, hat der Abschlussprüfer zu klären, ob eine wirksame Beauftragung gegeben ist.

lagen für dessen Durchführung vereinbart wurden, u.a. durch die Feststellung, ob die Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung gegeben sind. Falls die Vorbedingungen für eine Abschlussprüfung nicht gegeben sind – und deshalb der Prüfungsauftrag nicht angenommen werden darf – ergibt sich automatisch, dass dies dem Mandanten kommuniziert wird.

ISA	Stichwort zum Inhalt	Seiten der dt. Übers. insg.	Tz. Requ.	Anzahl Tz Requirements	davon			Prüfungstiefe anpassbar
					Unbedingte Prüfungsschritte	bedingte Anford.	nicht normative Tz.	
200	Übergreifende Ziele und Prüfungsgrundsätze	42	14-24	11	3	1	7	(Charakter von Grds.)
210	Auftragsbedingungen	32	6-21	16	2	4	10	0

Die **Fortführung einer solchen Analyse** wird zu dem Ergebnis führen, dass die ISA **größtenteils bedingte Anforderungen** enthalten. Die folgende Abbildung berücksichtigt nur die Prüfungsdurchführung; nicht berücksichtigt sind entsprechend der Abgrenzung in Kapitel 2.2.2.1.3 die ISA zur Berichterstattung über das Prüfungsergebnis (dem Output). Der Hauptanteil der unbedingten Prüfungsschritte befindet sich in ISA 315 und 330, welche die grundsätzliche risikoorientierte Vorgehensweise beschreiben und – wie in Kapitel 3.3 demonstriert – keine einzelfallbezogenen Prüfungshandlungen vorgeben. Daher ist auch bei über der Hälfte der Textziffern die Prüfungstiefe anpassbar (siehe rechte Spalte).

Vergleichsweise viele unbedingte Prüfungsschritte enthält ISA 240 zu dolosen Handlungen, dessen Regelungsdichte in Kapitel 4.3.3.7.3 erörtert wird. Das IAASB würde wohl argumentieren, dass die umfangreicheren Anforderungen in ISA 240 der Bedeutung des Themas entsprechen.<sup>920</sup>

Einzuräumen ist, dass die Zuordnung zur Kategorie „nicht normative Materie“ in dieser Arbeit subjektiv ist. Aber auch wenn man diese Textziffern bei einem abweichenden subjektiven Verständnis zum Teil den anderen beiden Kategorien zuordnen würde, würde sich an dem Ergebnis im Wesentlichen nichts ändern.

<sup>920</sup> Vgl. IFAC (2005), S. 6; IFAC (2006), Tz. 39.

ISA	Stichwort zum Inhalt	Seiten der dt. Übers. insg.	Tz. Requ.	Anzahl Tz. Requirements	davon			Prüfungs- tiefe anpassbar
					Unbedingte Prüfungs- schritte	be- dingte Anford.	nicht norma- tive Tz.	
200	Übergreifende Ziele und Prüfungsgrundsätze	42	14-24	11	3	1	7	(Charakter von Grds.)
210	Auftragsbedingungen	32	6-21	16	2	4	10	0
220	Qualitätssicherung	24	8-25	18	5	8	5	5
230	Prüfungsdokumentation	18	7-16	10	5	5	0	1
240	Dolose Handlungen	62	12-47	36	16	11	9	2
250	Rechtliche Vorschriften	20	12-29	18	2	7	9	1
260	Kommunikation mit dem Aufsichtsorgan	34	11-23	13	9	4	0	4
265	Berichterstattung über IKS-Mängel	16	7-11	5	0	3	2	2
300	Prüfungsplanung	8	5-13	9	8	0	1	5
315	Verständnis und Risiko- beurteilung	66	5-32	28	20	3	5	14
320	Wesentlichkeit bei Prü- fungsplanung/-durch- führung	14	10-14	5	3	0	2	2
330	Prüfungshandlungen als Reaktion auf Risikobeur- teilung	32	5-30	26	8	15	3	14
402	Outsourcing	32	9-22	14	0	9	5	6
450	Wesentlichkeit bei der Beurteilung von festge- stellten Fehlern	16	5-15	11	0	7	4	0
500	Prüfungsnachweise	24	6-11	6	4	1	1	4
501	Prüfungsnachweise in bestimmten Fällen	16	4-13	10	2	7	1	6
505	Bestätigungen Dritter	16	7-16	10	0	3	7	1
510	Eröffnungsbilanzwerte	18	5-13	9	0	2	7	1
520	Analytische Prüfungs- handlungen	12	5-7	3	2	0	1	0
530	Stichprobenprüfung	24	6-15	10	0	6	4	0
540	Schätzwerte (einschl. Zeitwerte)	60	8-23	16	0	14	2	6
550	Nahe stehende Personen	36	11-28	18	0	13	5	2
560	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	18	6-17	12	0	11	1	0
570	Going Concern	22	10-24	15	0	13	2	0
580	Erklärungen des Mana- gements	24	9-20	12	6	6	0	1
600	Group Audit	68	11-50	40	0	19	21	8
610	Interne Revision	10	8-13	6	1	5	0	2
620	Arbeit eines Sachver- ständigen	28	7-15	9	0	8	1	6
	<b>Summe:</b>	<b>792</b>		<b>396</b>	<b>96</b>	<b>185</b>	<b>115</b>	<b>93</b>
				<b>100 %</b>	<b>24 %</b>	<b>47 %</b>	<b>29 %</b>	

Tab. 6: Übersicht über die Aufteilung der ISA-Anforderungen in verschiedene Kategorien

Quelle: eigene Darstellung

## **6 Zusammenfassung und Ausblick**

### **6.1 Beantwortung der Forschungsfragen**

Ziel dieser Arbeit ist die Beantwortung der Frage, ob die ISA für die Übernahme in europäisches Recht geeignet sind. Dies kann – mit Einschränkungen – bejaht werden.

Für die Beantwortung spielen drei Ziele der Europäischen Union eine Rolle, die sich in den eingangs formulierten Teilfragen widerspiegeln.<sup>921</sup> Deshalb orientiert sich die folgende Zusammenfassung an den Themenkomplexen, die im Zusammenhang mit den Teilfragen stehen.

#### **6.1.1 Sind die ISA grundsätzlich geeignet, um das Ziel der EU zur Verbesserung der Abschlussprüfung zu erreichen?**

Mit der unmittelbaren Anwendung der ISA wird beabsichtigt, in der Europäischen Union die Qualität und Transparenz der Abschlussprüfung zu verbessern. Darunter lässt sich fassen, dass eine relativ hohe Fehleraufdeckungswahrscheinlichkeit harmonisiert über alle EU-Mitgliedstaaten erreicht und gleichzeitig ein Beitrag zur Reduzierung der Erwartungslücke geleistet werden soll.

Da bei Abschlussprüfungen als Vertrauensgütern der Adressat der Berichterstattung über das Prüfungsergebnis die Qualität auch nach der Nutzung nicht einschätzen kann, lassen sich zur Beurteilung der Prüfungsqualität allenfalls substitutiv beobachtbare Indikatoren heranziehen. So ist es nachvollziehbar, dass sich Regulierungsmaßnahmen auf die Einflussfaktoren der Prüfungsqualität richten. Dazu gehören die Regeln, nach denen die Prüfungsleistung erbracht wird. Die EU regelt aber erstmals nicht nur Rahmenbedingungen für die Organisation des Berufsstands der Abschlussprüfer, sondern die methodische Umsetzung der Abschlussprüfung (Prüfungsmethodik) und damit die Durchführung der Abschlussprüfung im Detail.<sup>922</sup>

Die ISA sind zur Erreichung dieses EU-Ziels grundsätzlich zweckmäßig, weil sie darauf ausgerichtet sind, mit hinreichender Sicherheit zu einem Prüfungsurteil zu gelangen, ob der Abschluss keine wesentlichen Fehler enthält bzw. in Übereinstimmung mit den maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt. Die ISA können somit die Verlässlichkeit der Rechnungslegung erhöhen. Ob sie aber – wie von der EU bezweckt – „zu einem hohen Maß an Glaubwürdigkeit und Qualität der Rechnungslegung“ beitragen, hängt außerdem von der Qualität der Rechnungslegungsnormen ab.<sup>923</sup> Auffällig ist jedoch, dass die EU-Regulierung den Aspekt der Prüfung (somit die Verlässlichkeit der Finanzinformationen) überbetont im Vergleich zu den Rechnungslegungsvorschriften selbst (somit die Relevanz der Finanzinformationen). Die Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften sind in der EU gerade nicht streng harmonisiert.

Die Vorgehensweise in den ISA erfolgt risikoorientiert. Das Leitbild des risikoorientierten Prüfungsansatzes entspricht dem aktuellen Stand der Wissenschaft und Technik und ist grundsätz-

---

<sup>921</sup> Vgl. Kapitel 1 i.V.m. Kapitel 2.2.2 in dieser Arbeit.

<sup>922</sup> Vgl. Kapitel 2.2.2.1.

<sup>923</sup> Vgl. Kapitel 4.1.1.

lich geeignet für die Durchführung einer Abschlussprüfung, zumindest in ihrer derzeitigen Ausrichtung. Dies schließt nicht aus, dass im Rahmen der Diskussion um den Wert der Abschlussprüfung über eine Erweiterung von Gegenstand und Ausrichtung der Abschlussprüfung nachgedacht wird.<sup>924</sup>

Bei den ISA handelt es sich um international allgemein anerkannte Standards. Dies kommt in der weltweiten Anwendung zum Ausdruck. Außerdem werden bereits bei der Entwicklung der Standards durch die Zusammensetzung des standardsetzenden Gremiums IAASB sowie durch Einbindung der Öffentlichkeit in den Konsultationsprozess verschiedene nationale Interessen als auch die Interessen verschiedener Stakeholder berücksichtigt. Damit wird u.a. sichergestellt, dass neuere wissenschaftliche Erkenntnisse in das Standardsetting einfließen können.

Mit der Übernahme von Prüfungsstandards, die von einem privaten Standardsetter entwickelt werden, können zwar u.a. der Sachverstand und die Erfahrung der Anwender genutzt und mit größerer Flexibilität Änderungen aufgrund von fachlichen Weiterentwicklungen vorgenommen werden. Jedoch muss der staatliche Akteur sicherstellen, dass von nicht-staatlichen Trägern die Aufgabe nicht schlechter erfüllt wird. Da sich die Überlegungen zur ISA-Übernahme bereits seit Jahren hinziehen,<sup>925</sup> konnten etwaigen Bedenken mittlerweile durch Reformen der Zusammensetzung und Aufsicht des IAASB Rechnung getragen werden.<sup>926</sup>

### **6.1.2 Eignen sich die ISA angesichts der Art und Weise, wie sie verfasst sind, als Rechtsnorm?**

Mit der ISA-Übernahme werden Normen, die ursprünglich für eine andere Stufe der Normenhierarchie verfasst wurden, zu europäischem Recht. Ungeachtet des konkreten Instruments der Übernahme müssen europäische Rechtsnormen bestimmten Qualitätsanforderungen genügen. Kriterien guter Rechtsetzung befassen sich – neben den obigen Überlegungen, dass der Rechtsetzungsprozess bestimmten Anforderungen genügen muss (Rechtsetzungsmethodik) – mit Anforderungen an die Form und Darstellung des Inhalts von Rechtsnormen (Rechtsetzungstechnik). Obwohl sich die EU-Organe ausdrücklich einer Politik der besseren Rechtsetzung verschrieben haben, wird dort der Fokus lediglich auf das Verfahren der Standarderstellung gerichtet. Mangels systematischer Vorgaben der EU an die Qualität des Endprodukts wurde in dieser Arbeit unter Berücksichtigung der Literatur, nationaler Leitfäden sowie der Erkenntnisse der Rechtsetzungslehre ein eigener Kriterienkatalog entwickelt.<sup>927</sup> Dabei wurden folgende Kriterien gewählt, anhand derer die Eignung der ISA als Gesetzestext beurteilt wird:

- Verständlichkeit (Adressatengerechtheit) mit weiteren Unterkriterien,
- Eindeutigkeit einer Norm,
- Notwendigkeit,

---

<sup>924</sup> Vgl. Kapitel 4.1.2 i.V.m. Kapitel 3.

<sup>925</sup> Zur Grünbuch-Konsultation 1996 vgl. Kapitel 2.2.2.1. Im Jahre 2002 ist man davon ausgegangen, dass die Anwendung der ISA für die Prüfung von Kapitalgesellschaften in der EU ab 2005 obligatorisch sein wird. Vgl. *Mertin, Dietz (2003)*, S. 5.

<sup>926</sup> Vgl. Kapitel 4.2.

<sup>927</sup> Vgl. Kapitel 4.3.2 i.V.m. Kapitel 2.2.2.2.

- Widerspruchsfreiheit innerhalb des Normengefüges,
- Stufengerechtigkeit,
- Praktikabilität sowie
- angemessene Regelungsdichte.<sup>928</sup>

In dem 2009 abgeschlossenen *Clarity*-Projekt hat das IAASB die von ihm herausgegebenen internationalen Prüfungsstandards vor allem redaktionell überarbeitet, um sie verständlicher und klarer zu machen und dabei ihre Übersetzung und ihre Anwendung zu erleichtern.<sup>929</sup> Nach Untersuchung der aus dem *Clarity*-Projekt hervorgegangenen ISA anhand der o.g. Beurteilungskriterien ist festzustellen, dass nicht sämtliche Kriterien in hohem Maße erfüllt sind. Zugegebenermaßen ist dies nicht bei allen möglich, weil zwischen Verständlichkeit und Eindeutigkeit ein Zielkonflikt besteht. Die anderen Kriterien verhalten sich aber neutral zueinander oder beeinflussen sich gleichgerichtet.<sup>930</sup>

Erfolgreich war das IAASB in der Umsetzung seines Ziels der Eindeutigkeit der Anforderungen durch die stringente Nutzung der Modalverben *shall* bzw. *may*. Allerdings wurde dem Kriterium Eindeutigkeit bei der Formulierung der ISA so viel Bedeutung beigemessen, dass dies mitunter zu Lasten der Verständlichkeit geht. Verbesserungspotenzial erstreckt sich in Bezug auf die Verständlichkeit vornehmlich darauf, die Standards einfacher und knapper zu formulieren, d.h. z.B. auf Schachtelsätze und komplexe Terminologie zu verzichten. Außerdem hätte sich die Übersichtlichkeit weiter verbessern lassen, indem die historisch gewachsene Systematik des Regelwerks an veränderte Inhalte angepasst worden wäre.<sup>931</sup>

Die Kriterien Notwendigkeit und Widerspruchsfreiheit haben bei der Überarbeitung im IAASB *Clarity*-Projekt nicht ausdrücklich eine Rolle gespielt. Problematisch können hierbei die zahlreichen Redundanzen sein. Dieser Aspekt betrifft sachlich das Kriterium Notwendigkeit, hat aber auch Auswirkungen auf andere Kriterien: Wiederholungen können die Übersichtlichkeit und Kürze/Knappheit und damit die Verständlichkeit sowie möglicherweise das Kriterium Widerspruchsfreiheit beeinträchtigen. Letzteres kann v.a. künftig betroffen sein, wenn eine Norm geändert, aber die Wiederholung dazu in einem anderen ISA nicht angepasst werden sollte.<sup>932</sup>

Das Kriterium Stufengerechtigkeit berührt die Frage, ob nicht normative Materie in den ISA angemessen platziert ist. Die Übernahme der (für eine niedrigere Stufe in der Normenhierarchie verfassten) ISA in europäisches Recht führt dazu, dass erläuternde Hinweise selbst zur Rechtsnorm werden. Aus der Perspektive der Rechtsetzungslehre ist dies abzulehnen, wird aber von der Mehrheit der Stakeholder befürwortet.<sup>933</sup>

Das Kriterium Praktikabilität i.S. einer reibungslosen Einführung der ISA könnte zwar aus der Sicht des EU-Gesetzgebers als weitgehend erfüllt angesehen werden, weil ein Großteil der Ab-

---

<sup>928</sup> Vgl. Abb. 6 in Kapitel 4.3.2.4.

<sup>929</sup> Vgl. Kapitel 2.1.2.

<sup>930</sup> Vgl. Kapitel 4.3.2.4.3.

<sup>931</sup> Vgl. Kapitel 4.3.3.1 und 4.3.3.2.

<sup>932</sup> Vgl. Kapitel 4.3.3.3 und 4.3.3.4.

<sup>933</sup> Vgl. Kapitel 4.3.3.5.

schlussprüfer in den EU-Mitgliedstaaten die ISA zumindest mittelbar und damit inhaltlich anwendet. Aus der Sicht des Anwenders umfasst das Kriterium Praktikabilität bei einer direkten Anwendung der ISA aber auch die Frage nach dem effizienten Umgang mit dem quantitativen Volumen bzw. der Länge der Standards, die durch das *Clarity*-Projekt nicht gemindert wurde.<sup>934</sup>

Obwohl das IAASB im *Clarity*-Projekt eingeführt hat, den einzelnen ISA Ziele voranzustellen, ist der Fokus auf bislang etablierte prozedurale Anforderungen beibehalten worden. Die Prozessorientierung und der höhere Detaillierungsgrad, der mit dem *Audit-Risk*-Projekt im Jahre 2000 eingeführt wurde mit der Absicht, das Prüfungsvorgehen anders zu steuern, dominieren auch in den *clarified* ISA. Die relativ hohe Regelungsdichte hat verschiedene Ursachen. U.a. liegt es an dem Bestreben des IAASB, dass jeder ISA aus sich selbst heraus verständlich sein soll („*stand-alone*“). Ferner tendieren die ISA dazu, Anforderungen an Prozessschritte sehr detailliert aufzusplitten und auch Aspekte zu betonen, die erfahrene Anwender möglicherweise als offensichtlich ansehen, weil sie sich bereits aus anderen Vorgaben ableiten lassen.<sup>935</sup>

Hier kommt zum Tragen, dass aufgrund kultureller und sprachlicher Unterschiede die Auffassungen dazu, was regelungsbedürftig ist, auseinanderdriften. Zudem ergeben sich aus der beabsichtigten Nutzung und dem Kenntnisstand verschiedene Adressatenkreise:

- Primäre Adressaten sind die aus den Normen Verpflichteten, d.h. Abschlussprüfer, die anhand der ISA Abschlussprüfungen durchzuführen haben.
- Sekundäre Adressaten sind Vertreter der Regulatoren bzw. Aufsichtsinstanzen oder der Judikative, welche die ordnungsgemäße Anwendung der ISA beurteilen.
- Tertiäre Adressaten im Sinne sonstiger Stakeholder sind z.B. Eigen- und Fremdkapitalgeber, Geschäftspartner oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Unternehmen und die interessierte Öffentlichkeit, die sich ggf. nicht in derselben Intensität wie die primären und sekundären Adressaten mit den ISA befassen, denen aber im Hinblick auf das EU-Ziel der Transparenz zumindest ermöglicht werden soll, sich einen Überblick über die Durchführung von Abschlussprüfungen zu verschaffen.

Was als angemessene Regelungsdichte gilt, ist das Ergebnis einer politischen Auseinandersetzung und Konsensfindung. Insofern spiegeln sich in den ISA allein aufgrund des etablierten Standardsetzungsprozesses die Auffassungen dieser heterogenen Stakeholder wider.<sup>936</sup>

Einige Defizite in Bezug auf die untersuchten Beurteilungskriterien können sich beheben lassen, wenn nicht versucht werden würde, auch den tertiären Adressaten gerecht zu werden. Dieses Ziel ist vor allem zu überdenken, weil davon auszugehen ist, dass sich dieser Kreis gar nicht unmittelbar der ISA als Informationsquelle bedienen wird. Die Ziele der EU (Transparenz der Abschlussprüfung) sehen allerdings derzeit noch vor, die Erwartungslücke i.S. der Realitätslücke<sup>937</sup> zu schließen.

---

<sup>934</sup> Vgl. Kapitel 4.3.3.6.

<sup>935</sup> Vgl. Kapitel 4.3.3.7.

<sup>936</sup> Vgl. Kapitel 4.3.4.

<sup>937</sup> Vgl. Abb. 3 in Kapitel 2.2.2.1.



Bei allen Beurteilungskriterien (bis auf die Eindeutigkeit) gibt es m.E. Verbesserungsmöglichkeiten. Diese sind jedoch insgesamt nicht so gewichtig, dass sie einer Übernahme der ISA in europäisches Recht entgegenstehen würden.<sup>938</sup>

Abweichungen im Regelungsbedürfnis aufgrund sprachlicher und kultureller Unterschiede lassen sich ohnehin nicht auf internationaler oder europäischer Ebene lösen. Dies gilt aber nicht für sämtliche Anregungen in dieser Arbeit. So könnte das IAASB versuchen, bei erneuter Überarbeitung einige Verbesserungsvorschläge umzusetzen. Es ist aber, abgesehen von der zeitlichen Komponente, zu berücksichtigen, dass die ISA wie andere Normen das Ergebnis einer politischen Auseinandersetzung und Konsensfindung sind. Damit sind optimale Lösungen bei der Verfassung von Normen ohnehin selten.

### **6.1.3 Wie ist der von der EU-Kommission unterstellte Zielkonflikt zwischen dem Ziel der Verbesserung der Abschlussprüfung durch die Einführung der ISA und der KMU-Politik der EU zu beurteilen?**

Die EU-Kommission stellt zu Recht nicht die Einführung der ISA an sich in Frage, will aber gleichzeitig mögliche Konflikte mit anderen EU-Zielen ausräumen. Dementsprechend wird in den Vorschlägen aus November 2011 zur Ergänzung der Abschlussprüferrichtlinie ausdrücklich die Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU gefordert. Die Anforderung resultiert sowohl aus der EU-Politik der besseren Rechtsetzung als auch aus der KMU-Politik und der „*Think Small First*“-Maxime. Sie zielt auf die Gewährleistung einer verhältnismäßigen Anwendung der Vorschriften auf KMU ab.<sup>939</sup>

Der Richtlinienentwurf der EU-Kommission ist aus fachlicher Sicht nicht konsistent. Unter dem Stichwort „Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU“ führt er für kleine Unternehmen ein inhaltlich abweichendes Konzept ein: eine sog. eingeschränkte Überprüfung, die – einem *Review* bzw. einer prüferischen Durchsicht vergleichbar – einen geringeren Grad an Prüfungssicherheit als eine Abschlussprüfung verlangt. Die gewählten Begrifflichkeiten der „eingeschränkten Überprüfung“ („*limited review*“) für die prüferische Durchsicht sowie der „vereinfachten Prüfung“ („*simplified audit*“) für die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA sind nicht nur fachlich unzutreffend, sondern missverständlich und bergen auch die Gefahr, die Erwartungslücke eher zu vergrößern als zu verringern.<sup>940</sup>

Kern des Richtlinienvorschlags ist die sog. vereinfachte Prüfung bei KMU. Die Bezeichnung ist irreführend; gemeint ist die verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards, die zu einem Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit führen sollen. Unter verhältnismäßiger Anwendbarkeit wird im Allgemeinen verstanden, dass das Regelwerk es erlaubt, in der praktischen Anwendung auf die spezifischen Umstände zu reagieren und das Prüfungsvorgehen situationsgerecht anzupassen, ohne dass damit ein unverhältnismäßig hoher Begründungs- und Dokumentationsaufwand verbunden ist. D.h.: Der Begriff der verhältnismäßigen Anwendbarkeit beschreibt die Möglichkeit zur Anpassung der Prüfungsdurchführung in Abhängigkeit von bestimmten Faktoren unter Beibehaltung der angestrebten Zuverlässigkeit. Als relevante Faktoren nennen die

---

<sup>938</sup> Vgl. Kapitel 4.3.4.

<sup>939</sup> Vgl. Kapitel 4.4.1.

<sup>940</sup> Vgl. Kapitel 4.4.2.

Richtlinienvorschläge Umfang und Komplexität der Tätigkeit der zu prüfenden Unternehmen. Die Richtlinienvorschläge zielen ausschließlich auf diese indirekten Einflussfaktoren ab, nicht jedoch auf das Fehlerrisiko der jeweiligen Aussagen in der Rechnungslegung als direkten Einflussfaktor für die Anpassung des prüferischen Vorgehens.<sup>941</sup>

Die Vorschläge lassen vermuten, dass die EU-Kommission annimmt, eine Anpassung der Prüfungsnormen selbst (und nicht nur der Prüfungsdurchführung bei ihrer Anwendung) sei erforderlich und diese Anpassung sähe für kleine Unternehmen anders aus als für mittelgroße. Anscheinend geht sie von einem für diese Zwecke falschen KMU-Verständnis aus. EU-Normen definieren KMU grundsätzlich quantitativ. Während starre quantitative Abgrenzungsmerkmale sinnvoll sein können, um Pflichten für Unternehmen festzulegen, Rechnung zu legen oder sich prüfen zu lassen, bedarf es für Zwecke der ISA-Anwendung eines abweichenden KMU-Konzepts. Dementsprechend verwenden die ISA eine qualitative Bestimmung für KMU. Dies kommt in den ISA durch die Verwendung des relativen Begriffs der *Smaller Entities* zum Ausdruck.<sup>942</sup>

Der Wortlaut des Art. 43a legt nahe, dass dem Richtlinienvorschlag ein Verständnis von der verhältnismäßigen Anwendbarkeit der ISA zugrunde liegt, das dem Begriffsverständnis des IAASB entspricht. Das IAASB selbst geht davon aus, dass die ISA bereits verhältnismäßig anwendbar sind. Die Analyse in dieser Arbeit zum Inhalt der ISA und ihrer Ausrichtung am Fehlerisiko bestätigt dies.<sup>943</sup> Insofern läuft die geplante EU-Anforderung zur Ergreifung weiterer Maßnahmen inhaltlich ins Leere, weil der angenommene Zielkonflikt nicht existiert.

Etwas anderes könnte gelten, wenn die EU-Kommission auf die Wirtschaftlichkeit der Prüfung an sich abzielen würde – was sich indessen dem Wortlaut des Richtlinienvorschlags nicht entnehmen lässt. Anhaltspunkte dafür, dass unter dem Begriff der verhältnismäßigen Anwendbarkeit möglicherweise weitere Aspekte subsumiert werden, ergeben sich höchstens indirekt aus den Konsultationsergebnissen, wenn Befürchtungen geäußert werden, dass die Anwendung der ISA bei der Prüfung von KMU zu höheren Kosten führen.<sup>944</sup>

Laut Art. 43a des EU-Richtlinienvorschlags haben die Mitgliedstaaten dafür zu sorgen, dass die ISA bei Abschlussprüfungen verhältnismäßig angewendet werden. Die EU-Kommission fordert demgemäß Maßnahmen, ohne diese konkret vorzugeben. Ist die verhältnismäßige Anwendbarkeit faktisch gegeben, wird dies aber nicht allgemein so wahrgenommen, kann eine entsprechende Kommunikation darauf abzielen, ein gemeinsames Verständnis der verschiedenen Stakeholder zu erreichen.

Eine solche Kommunikation wird außerdem offenbaren, ob die Beteiligten der verhältnismäßigen Anwendbarkeit von Prüfungsstandards unterschiedliche Aspekte zurechnen. Das IAASB und nationale Berufsorganisationen verstehen unter der verhältnismäßigen Anwendbarkeit, dass die Standards nicht unabhängig von der Risikoeinschätzung im Einzelfall (und damit indirekt häufig von der Unternehmensgröße oder Komplexität der Geschäftstätigkeit) Prüfungsschritte vorgeben. Die verhältnismäßige Anwendbarkeit nach diesem Begriffsverständnis wird in

---

<sup>941</sup> Vgl. Kapitel 4.4.3.

<sup>942</sup> Vgl. Kapitel 4.4.3.4 i.V.m. Kapitel 2.3.

<sup>943</sup> Vgl. Kapitel 5.2.

<sup>944</sup> Vgl. Kapitel 4.4.4.

dieser Arbeit als „i.e.S.“ bezeichnet. Der Prüfungsumfang variiert besonders in Abhängigkeit davon, welche ISA-Anforderungen einschlägig sind (Relevanz von Anforderungen) und wie diese Anforderungen durchzuführen sind (d.h. der Möglichkeit zur Variation der Prüfungstiefe bzw. -intensität in Abhängigkeit des jeweiligen Fehlerrisikos im Einzelfall). Die Analyse der ISA ergibt, dass sie verhältnismäßig (i.e.S.) anwendbar sind; die identifizierten Ansatzpunkte gelten gleichermaßen für das Prüfungsvorgehen wie für dessen Dokumentation in den Arbeitspapieren.<sup>945</sup>

Wenn den EU-Vorschlägen dasselbe Begriffsverständnis zugrunde liegt, wäre als Maßnahme die Sicherstellung eines gemeinsamen Verständnisses der verhältnismäßigen Anwendbarkeit unter den Beteiligten – insbesondere Abschlussprüfern, Aufsichtsinstanzen und Nutzern des Bestätigungsvermerks – ausreichend. Eine solche Sicherstellung auf nationaler Ebene muss nicht notwendigerweise durch den Gesetzgeber vorgenommen werden. Sie kann, wie dies z.B. für Deutschland der Fall ist, durch eine entsprechende Verankerung der verhältnismäßigen Anwendbarkeit (i.e.S.) in der Berufssatzung WP/vBP erfolgen. Allerdings hätte eine solche allgemeine Regelung m.E. besser zentral für alle EU-Mitgliedstaaten (z.B. in den Erwägungsgründen zur Abschlussprüferrichtlinie) zu erfolgen.<sup>946</sup>

Die Forderung, dass jeder Mitgliedstaat separat Regelungen trifft, erschließt sich nur, wenn nationalen Besonderheiten Rechnung getragen werden soll. Dies ist der Fall, wenn der Begriff der verhältnismäßigen Anwendbarkeit weiter ausgelegt wird (in dieser Arbeit mit i.w.S. bezeichnet). Mängel bezogen auf die Kriterien Verständlichkeit, Notwendigkeit, Praktikabilität und Regeldichte, welche die Eignung der ISA als Rechtsnorm betreffen, mögen zwar einer ISA-Übernahme nicht entgegenstehen. Solche Mängel, die nicht den Inhalt, sondern die Form und Darstellung der Normen betreffen, können auch Prüfungskosten unnötig in die Höhe treiben. Obwohl hierbei Prüfungen bei Unternehmen unabhängig von ihrer Größe und Komplexität betroffen sind, werden solche Kostentreiber bei Abschlussprüfungen mit geringerem Stundenvolumen ein relativ stärkeres Gewicht einnehmen und daher bei KMU subjektiv ggf. eher als „unverhältnismäßig“ eingeschätzt werden. Somit haben die Kriterien guter Rechtsetzung auch Bezug zur verhältnismäßigen Anwendbarkeit der Vorschriften bei KMU.<sup>947</sup>

Maßnahmen auf der Ebene der Mitgliedstaaten, die darauf abzielen, die verhältnismäßige Anwendbarkeit i.w.S. sicherzustellen, sollten bei der Interpretation der (aus einem internationalen Kompromiss hervorgegangenen) ISA-Texte vor dem jeweiligen nationalen und kulturellen Hintergrund der Anwender helfen. Dazu gehört u.a., dass die Anwender nicht mehr Anforderungen in die ISA interpretieren als erforderlich bzw. vom Normengeber beabsichtigt ist. Anwender können zudem geschult werden, wo die ISA Ansatzpunkte für eine effiziente Auftragsdurchführung bieten. Ungeachtet dessen spielen Ausrichtung und Organisation der Prüfungspraxis eine zentrale Rolle; die verhältnismäßige Anwendbarkeit der ISA bietet keinen Ersatz für betriebswirtschaftliche Erfordernisse zur Spezialisierung und Nutzung von Skaleneffekten. Für das Customizing der ISA – bzw. sie umsetzende Standardsoftwareprodukte oder am Markt erhältliche generische Checklisten – an die Erfordernisse der Praxis im Einzelfall, bedingt durch die Art der

---

<sup>945</sup> Vgl. Kapitel 5.1 und 5.2.

<sup>946</sup> Vgl. Kapitel 5.3.

<sup>947</sup> Vgl. Kapitel 4.4.3.5.

Praxisführung und Mandantenstruktur, können Berufsorganisationen Implementierungshilfen bieten. Mit solchen Maßnahmen wäre die Eignung der ISA (einschließlich ihrer verhältnismäßigen Anwendbarkeit bei der Prüfung von Abschlüssen kleinerer Unternehmen) gegeben. Mit Maßnahmen zur Sicherstellung der verhältnismäßigen Anwendbarkeit i.w.S. lässt sich der in dieser Arbeit ermittelte Verbesserungsbedarf der ISA bezogen auf die Kriterien Verständlichkeit, Notwendigkeit, Praktikabilität und Regelungsdichte zumindest teilweise ausgleichen.<sup>948</sup>

## 6.2 Ausblick

Solche Maßnahmen können durch wissenschaftliche Arbeiten flankiert werden. Mangels empirischer Nachweise, worin tatsächlich die Hauptprobleme bei der ISA-Implementierung bestehen, kann sich diese bislang allenfalls auf Einzelberichte beziehen.<sup>949</sup> Hier könnte wissenschaftliche Forschung künftig wertvolle Hinweise liefern.

Als anwendungsorientierte Wissenschaft hat die Betriebswirtschaftslehre die Aufgabe, betriebliche Entscheidungsprobleme zu analysieren, zu systematisieren und aus den gewonnenen Erkenntnissen den Entscheidungsträgern möglicherweise Handlungsempfehlungen zur Optimierung betrieblicher Prozesse zu geben (entscheidungsunterstützende Funktion).<sup>950</sup> Eine risikoorientierte Abschlussprüfung stellt ein komplexes Optimierungsproblem hinsichtlich Art, Umfang und Reihenfolge von Prüfungshandlungen dar, das in Ermangelung eines umfassenden Entscheidungsmodells nach pflichtgemäßem Ermessen des Prüfers gelöst werden muss.<sup>951</sup> Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit fordert, dass die Prüfungsqualität (hinreichende Sicherheit des Prüfungsurteils) mit minimalem Ressourceneinsatz zu erbringen ist.<sup>952</sup> Da sich das Prüfungsrisiko aber nicht objektiv operationalisieren lässt, ist es schwer, das wirtschaftliche Optimum zu erreichen: ggf. werden zu viel Prüfungshandlungen (Effizienz) oder zu wenig Prüfungshandlungen (Effektivität) durchgeführt.<sup>953</sup>

Das Leitbild des risikoorientierten Prüfungsansatzes entspricht zwar dem derzeitigen Stand der Wissenschaft, allerdings wäre zur Untermauerung der Prüfungsmethodologie als Einflussfaktor (*Audit Input*) mehr Forschungsarbeit wünschenswert; dies betrifft bspw. die Verbindung von IKS-Prüfungen und der Richtigkeit von Abschlüssen und inwieweit sich hieraus Prüfungsnachweise ableiten lassen.<sup>954</sup> Erkenntnisse hierzu könnten dazu beitragen, die Ausgestaltung des risikoorientierten Prüfungsansatzes zu optimieren.

---

<sup>948</sup> Vgl. Kapitel 5.4.

<sup>949</sup> Cowperthwaite, Phil (2011), S. 3, spricht von „*anecdotal evidence*“; Ruhnke, Klaus (2006c), S. 214.

<sup>950</sup> Vgl. Wöhe, Günter/ Döring, Ulrich (2010), S. 4 f.

<sup>951</sup> Vgl. Mochty, Ludwig (1997), S. 736 und 744.

<sup>952</sup> Das ökonomische Prinzip (Wirtschaftlichkeitsprinzip) verlangt, das Verhältnis aus Output/Ergebnis und Input/ Faktoreinsatz zu optimieren. Dabei kennt die BWL drei Erscheinungsformen des ökonomischen Prinzips: Maximumprinzip (größtmöglicher Output bei gegebenem Input), Minimumprinzip (gegebener Output mit geringstmöglichem Input) und Optimumprinzip (möglichst günstiges Verhältnis zwischen Output und Input). Vgl. Wöhe, Günter/ Döring, Ulrich (2010), S. 34. Die o.g. Formulierung suggeriert die Anwendung des Minimumprinzips. Diese Sichtweise ist insofern angreifbar, weil es sich bei der hinreichenden Sicherheit nicht um eine absolute Vorgabe handelt, sondern um einen relativ hohen Sicherheitsgrad (vgl. Kapitel 3.1 in dieser Arbeit).

<sup>953</sup> Vgl. Toebe, Marc/ Lorson, Peter (2012), S. 1202.

<sup>954</sup> Vgl. Francis, Jere R. (2011), S. 126 („*clearly under-researched*“), S. 135 f. und 143.

Die fundamentale Frage nach dem optimalen Niveau an Prüfungsumfang bzw. an Prüfungsqualität im Sinne der gesellschaftlichen Wohlfahrt bleibt bislang offen.<sup>955</sup>

---

<sup>955</sup> Vgl. *DeFond, Mark L./ Francis, Jere R. (2005)*, S. 26.

**ABBILDUNGSVERZEICHNIS****SEITE**

Abb. 1:	Aufbau der Arbeit und inhaltliche Zusammenhänge .....	6
Abb. 2:	Kriterien des IAASB <i>Clarity</i> -Projekts.....	13
Abb. 3:	Bezug der EU-Ziele Qualität und Transparenz der Abschlussprüfung zu Aspekten der Erwartungslücke.....	27
Abb. 4:	Überblick über die ISA.....	54
Abb. 5a:	Risikoorientierter Prüfungsansatz nach ISA – Auszug (1) .....	60
Abb. 5b:	Risikoorientierter Prüfungsansatz nach ISA – Auszug (2) .....	62
Abb. 5c:	Risikoorientierter Prüfungsansatz nach ISA .....	67
Abb. 6:	Allgemeine Kriterien guter Rechtsetzung.....	102
Abb. 7:	Übersicht über den Umfang der ISA, sortiert nach Anzahl der Anforderungen .....	129
Abb. 8:	Vergleich verwendeter Aussagen in der Rechnungslegung.....	145
Abb. 9:	Graphische Darstellung der verhältnismäßigen Anwendbarkeit.....	169
Abb. 10:	Einflussfaktoren für den Prüfungsumfang.....	183
Abb. 11:	Dokumentationsbeispiel für das Kontrollumfeld und den Unternehmens- Risikobeurteilungsprozess .....	190
Abb. 12:	Hauptaspekte der verhältnismäßigen Anwendbarkeit (i.e.S.) .....	192

**TABELLENVERZEICHNIS**

Tab. 1:	EU-Schwellenwerte .....	42
Tab. 2:	Typisierte Mängel und daraus abgeleitete Kriterien im Ansatz von <i>Hotz</i> .....	82
Tab. 3:	Übersicht über den Umfang der ISA.....	128
Tab. 4:	Wortlaut des EU-Richtlinienvorschlags zur Anpassung der Abschlussprüfung an die Besonderheiten von KMU .....	156
Tab. 5:	ISA mit spezifischen Überlegungen zu kleineren Einheiten .....	177
Tab. 6:	Übersicht über die Aufteilung der ISA-Anforderungen in verschiedene Kategorien.....	204

**ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

a.A.	andere Auffassung
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz
APB	Auditing Practices Board, London
Art.	Artikel
ASB	Auditing Standards Board (des AICPA)
AUASB	Auditing and Assurance Standards Board, Melbourne
Aufl.	Auflage
AuRC	Audit Regulatory Committee (Regelungsausschuss Abschlussprüfung)
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (vormals Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie)
BS WP/vBP	Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
CA	Chartered Accountants
ca.	circa
CAG	Consultative Advisory Group
CHF	Schweizer Franken
CICA	The Canadian Institute of Chartered Accountants
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
d.h.	das heißt

EARNet	European Auditing Research Network
ED	Exposure Draft
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAOB	European Group of Auditors' Oversight Bodies (Europäische Gruppe aus Vertretern der Aufsichtsgremien für Abschlussprüfer)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) [bis November 2009]
EJPD	Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement
engl.	englisch
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUV	Vertrag über die Europäische Union (EU-Vertrag)
evtl.	eventuell
f., ff.	folgende, fortfolgende
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FG	Fachgutachten
Fn.	Fußnote
FN-IDW	IDW Fachnachrichten
FRC	Financial Reporting Council, UK
FSR	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Kopenhagen
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GGO	Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien
Gj.	Geschäftsjahr
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoA	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung
GoP	Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung(sdurchführung)
GoW	Grundsätze ordnungsmäßiger Wirtschaftsprüfung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
H3C	Haut Conseil du Commissariat aux Comptes
HFA	Hauptfachausschuss (des IDW)



HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne der/ des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAPN	International Auditing Practice Notes
IAPS	International Auditing Practice Statements
ICAA	Institute of Chartered Accountants in Australia
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England & Wales
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IfM	Institut für Mittelstandsforschung, Bonn
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	internes Kontrollsystem
inkl.	inklusive
insb.	insbesondere
IOSCO	International Organization of Securities Commission
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standards on Assurance Engagements
ISQC	International Standards on Quality Control
ISRE	International Standards on Review Engagements
ISRS	International Standards on Related Services

IT	Informationstechnologie
iwp	Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer
Kap.	Kapitel
KMP	Kleine und mittelgroße Prüfungspraxen
KMU	Kleine und mittelgroße Unternehmen
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MARC	Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center
Mio.	Millionen
NIA	National Institute of Accountants in Australia
Nr.	Nummer
o.Ä.	oder Ähnliche[s]
o.g.	oben genannte
o.V.	ohne Verfasser
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OR	[Schweizer] Obligationenrecht
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PH	Prüfungshinweis
PIOB	Public Interest Oversight Board
POB	Public Oversight Board des AICPA
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
Sec.	Section
SME	Small and Medium-sized Entities/ Enterprises
SMO	Statement of Membership Obligations
SMP	Small and Medium Practices
sog.	sogenannte(r)
SOX	Sarbanes-Oxley Act 2002

Tab.	Tabelle
TOP	Tagesordnungspunkt
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
UGB	[österreichisches] Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch)
US	United States (of America)
v.	von
v.a.	vor allem
vBP	vereidigter Buchprüfer
VFE-Lage	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
vgl.	vergleiche
vs.	versus
WiST	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WP	Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
zugl.	zugleich
zzgl.	zuzüglich

## LITERATURVERZEICHNIS

- AFRAC (2012)*: Website des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee, Rubrik Facharbeiten; URL: <http://www.afrac.at/arbeitsgruppen.php?sm=all&mc=4> (Abruf am 08.08.2012)
- AICPA (2013)*: Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, SAS No. 107, AU Section 312; herausgegeben vom American Institute of Certified Public Accountants; URL: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00312.pdf> (Abruf am 07.02.2013)
- APB (2009)*: Exposure Draft – Practice Note 26 (Revised) „Guidance on Smaller Entity Audit Documentation“; Entwurf einer Leitlinie des britischen Auditing Practices Board; London; Juli 2009; URL: <http://www.frc.org.uk/getattachment/b67a781c-6996-4684-885f-529025319c19/Exposure-Draft-Guidance-on-Smaller-Entity-Audit-Do.aspx> (Abruf am 19.03.2013)
- APB (2009b)*: Practice Note 26 (Revised) „Guidance on Smaller Entity Audit Documentation“; Leitlinie des britischen Auditing Practices Board; London; Dezember 2009; URL: <https://www.frc.org.uk/getattachment/4d0a9f2f-8518-426a-a91b-c0dc452d61fe/PN-26-%28Revised%29-Guidance-on-Smaller-Entity-Audit-Documentation.aspx> (Abruf am 19.03.2013)
- AUASB (2007)*: Bulletin „Auditing Small and Medium Sized Entities (SMEs)“; Melbourne: Auditing and Assurance Standards Board [*independent, statutory agency of the Australian Government*]; September 2007; URL: [http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Auditing\\_SMEs.pdf](http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Auditing_SMEs.pdf) (Abruf am 20.08.2010)
- Baetge, Jörg (1997)*: Der risikoorientierte Prüfungsansatz im internationalen Vergleich; in: Bertl, Romuald/ Mandl, Gerwald [Hrsg.]: Rechnungswesen und Controlling – Festschrift für Anton Egger zum 65. Geburtstag; Wien: Orac; 1997; S. 437–456
- Baetge, Jörg/ Sell, Kirsten (1999)*: Die US-amerikanischen, internationalen und deutschen Prüfungsgrundsätze im Vergleich; Steuern und Bilanzen (StuB) 1999; S. 517–524
- Bahr, Andreas (2003)*: Vertrauen in Wirtschaftsprüfer – Konzeptioneller Bezugsrahmen für eine realwissenschaftliche Theorie der Erwartungslücke; Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag; Gabler Edition Wissenschaft; 2003; zugl. Dissertation Universität Potsdam, 2003
- Baker, C. Richard/ Bédard, Jean/ Prat Dit Hauret, Christian (2008)*: The regulatory response in France to accounting scandals; in: EARNet [Hrsg.]: Auditing, Trust and Governance: Developing Regulation in Europe – Edited by Reiner Quick, Stuart Turley and Marleen Willekens on behalf of European Auditing Research Network, London and New York: Routledge 2008; S. 98–110
- Ballwieser, Wolfgang/ Zimmermann, Doris (2004)*: Bilanzrecht und Sprache; WPg-Sonderheft – Wirtschaftsprüfung und Zeitgeist; 2004; S. 73–83

- Barnier, Michel (2012)*: Wiederherstellung des Vertrauens der europäischen Wirtschaftsteilnehmer in die Finanzabschlüsse mittels der Abschlussprüfung; *Der Betrieb* 2012; Heft 14; Standpunkte Nr. 4; S. 25–26
- Baumann, Max (2003)*: Warum das Recht Bilder braucht; *LeGes* 2003/3; S. 63–81 [Volltext unter URL: <http://www.bk.admin.ch/themen/lang/00938/02124/02638/index.html?lang=de> (Abruf am 03.06.2012)]
- Berenz, Bernd/ Voit, Franz (2003)*: Die Geschäftsprozessorientierung in der Abschlussprüfung; *Die Wirtschaftsprüfung (WPg)* 2003; S. 1233–1243
- Best, Karl-Heinz (2006)*: Sind Wort- und Satzlänge brauchbare Kriterien der Lesbarkeit von Texten?; in: Wichter, Sigurd/ Busch, Albert [Hrsg.]: *Wissenstransfer – Erfolgskontrolle und Rückmeldungen aus der Praxis*; Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH; 2006; S. 21–31
- Biener, Herbert (1997)*: Wäre die Übernahme der Prüfungsgrundsätze der IFAC oder anderer Berufsorganisationen geeignet, die Qualität der Abschlussprüfung in Deutschland zu verbessern?; in: Fischer, Thomas R./ Hömberg, Reinhold [Hrsg.]: *Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung – Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse*; Festschrift zum 60. Geburtstag von Jörg Baetge; Düsseldorf: IDW Verlag; 1997; S. 639–666
- Blocher, Christoph (2005)*: Das Schweizer Revisionsrecht im Umbruch; Referat von Bundesrat Ch. Blocher vor der Delegiertenversammlung des Schweizerischen Treuhänder-Verbandes vom 26.11.2005 im Rathaus Zürich; veröffentlicht auf der Website des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements (EJPD) unter der Rubrik Dokumentation/Reden/Archiv; URL: [http://www.ejpd.admin.ch/content/ejpd/de/home/dokumentation/red/archiv/reden\\_christoph\\_blocher/2005/2005-11-26.html](http://www.ejpd.admin.ch/content/ejpd/de/home/dokumentation/red/archiv/reden_christoph_blocher/2005/2005-11-26.html) (Abruf am 26.05.2013)
- Block, Christian (2011)*: Die Performance Gap des Abschlussprüfers; Wiesbaden: Gabler; 2011; zugl. Dissertation Universität Bielefeld 2010
- Blöink, Thomas (2012)*: Auswirkungen geänderter Vorschriften der 4. und 7. EU-Richtlinie auf die handelsrechtliche Rechnungslegung; *WPg* 6/2012; S. 299–304
- BMWi (2007)*: Der Mittelstand in der Bundesrepublik Deutschland: Eine volkswirtschaftliche Bestandsaufnahme, Dokumentation Nr. 561, Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie, Berlin, in Zusammenarbeit mit dem Institut für Mittelstandsforschung, Bonn; Februar 2007; [als Download verfügbar unter URL: <http://www.bmwi.de/BMWi/Navigation/Service/Publikationen/publikationen-archiv,did=199326.html> (Abruf am 13.08.2010)]
- Böcking, Hans-Joachim/ Gros, Marius/ Wallek, Christoph/ Worret, Daniel (2011)*: Ergebnisse der Konsultation zum Grünbuch der EU-Kommission – „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“; *Der Konzern* 12/2011; S. 629–631
- Böhlhoff, Klaus (1991)*: Kriterien und Methoden einer Regulierung der internationalen Kapital- und Wertpapiermärkte; in: Kübler, Friedrich [Hrsg.]: *Festschrift für Theodor Heinsius zum 65. Geburtstag am 25.09.1991*; Berlin: de Gruyter; 1991; S. 49–59

- Breuer, Rayna / Thomas, Holger (2010):* Komitologie auf einen Blick; Online-Magazin europa-digital.de; 27.01.2010; URL: <http://www.europa-digital.de/dschungelbuch/gesetzgebung/komitologie.shtml> (Abruf am 12.08.2012)
- Brinkmann, Ralph/ Spieß, Alexander (2006):* Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing – Überblick über aktuelle Entwicklungen durch die 8. EU-Richtlinie und das „Clarity-Project“ des IAASB sowie Auswirkungen auf die IDW Prüfungsstandards (Teil 1); KoR 2006; S. 395–409
- Brümmerhoff, Dieter (2011):* Finanzwissenschaft; 10. Auflage; München: Oldenbourg Verlag; 2011
- Buchner, Robert (1991):* Wirtschaftliches Prüfungswesen; München: Vahlen; 1991
- Bundesamt für Justiz, Schweiz (2007):* Gesetzgebungsleitfaden – Leitfaden für die Ausarbeitung von Erlassen des Bundes; 3., nachgeführte Auflage; Bundesamt für Justiz, Bern 2007; URL: [http://www.bj.admin.ch/content/dam/data/staat\\_buerger/legistik/gleitf-d.pdf](http://www.bj.admin.ch/content/dam/data/staat_buerger/legistik/gleitf-d.pdf) (Abruf am 24.03.2012)
- Bundeskanzleramt Österreich (1990):* Handbuch der Rechtssetzungstechnik – Teil 1: Legistische Richtlinien 1990; URL: <http://www.bka.gv.at/site/3513/default.aspx> (Abruf am 23.03.2012)
- Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst Österreich (2008):* Österreichisches Handbuch „Bessere Rechtsetzung“; Wien: Bundeskanzleramt; September 2008; URL: <http://www.bka.gv.at/DocView.axd?CobId=31617> (Abruf am 03.03.2012)
- Bundesministerium der Justiz (2008):* Handbuch der Rechtsförmlichkeit; 3. Auflage; Köln: Bundesanzeiger-Verlag 2008; im Internet abrufbar unter URL: <http://hdr.bmj.de> (Abruf am 05.03.2012)
- Bundesregierung [Hrsg.] (2002):* Der Mandelkern-Bericht – Auf dem Weg zu besseren Gesetzen, Moderner Staat – Moderne Verwaltung, Abschlussbericht vom 13.11.2001; herausgegeben vom Bundesministerium des Innern, Berlin; Mai 2002; URL: [http://www.verwaltung-innovativ.de/cln\\_108/nn\\_684674/SharedDocs/Publikationen/Bestellservice/moderner\\_\\_staat\\_\\_mandelkern\\_\\_bericht,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/moderner\\_\\_staat\\_\\_mandelkern\\_\\_bericht.pdf](http://www.verwaltung-innovativ.de/cln_108/nn_684674/SharedDocs/Publikationen/Bestellservice/moderner__staat__mandelkern__bericht,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/moderner__staat__mandelkern__bericht.pdf) (Abruf am 13.03.2012)
- Bundesregierung (2005):* Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit; Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 11.11.2005; URL: [http://www.cdu.de/doc/pdf/05\\_11\\_11\\_Koalitionsvertrag.pdf](http://www.cdu.de/doc/pdf/05_11_11_Koalitionsvertrag.pdf) (Abruf am 01.05.2012)
- Bundesregierung (2006):* Programm Bürokratieabbau und bessere Rechtsetzung, Kabinettsbeschluss vom 25.04.2006; abrufbar auf der Website der Bundesregierung; URL: [http://www.verwaltung-innovativ.de/cln\\_108/SharedDocs-/Publikationen/DE/1047883\\_\\_kabinettsbeschluss\\_\\_buerokratieabbau,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/1047883\\_kabinettsbeschluss\\_buerokratieabbau.pdf](http://www.verwaltung-innovativ.de/cln_108/SharedDocs-/Publikationen/DE/1047883__kabinettsbeschluss__buerokratieabbau,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/1047883_kabinettsbeschluss_buerokratieabbau.pdf) (Abruf am 09.05.2012).

- Bundesregierung (2009)*: Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP für die 17. Legislaturperiode (2009–2013); URL: <http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cducsu-fdp.pdf> (Abruf am 01.05.2012)
- Bush, Tim (2005)*: Divided by a Common Language – Where Economics Meets the Law: US versus UK Financial Reporting Models; London: ICAEW; Juni 2005
- Busse, Dietrich (1994)*: Verständlichkeit von Gesetzestexten – ein Problem der Formulierungstechnik?; LeGes1994/2; S. 29–47 [Volltext unter URL: <http://www.bk.admin.ch/themen/lang/00938/02124/06121/index.html?lang=de> (Abruf am 03.06.2012)]
- CNCC (2008)*: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes – Progress Report 2007–2008, URL: [http://www.cncc.fr/download/progress\\_report08.pdf](http://www.cncc.fr/download/progress_report08.pdf) (Abruf am 11.08.2010)
- COSO (1994)*: Internal Control – Integrated Framework; herausgegeben vom Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission; 2. Auflage; Jersey City/ New Jersey; 1994
- Cowperthwaite, Phil (2011)*: Anatomy of a 12-Hour Audit of Micro-Entities – Using International Standards on Auditing; Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants (CA); 2011; URL: <http://www.cica.ca/applying-the-standards/cas/site-utilities/item49214.pdf> (Abruf am 20.05.2012)
- DeAngelo, Linda Elizabeth (1981)*: Auditor size and audit quality; Journal of Accounting and Economics; Vol. 3; Amsterdam u.a.: Elsevier; 1981; S. 183–199
- DeFond, Mark L./ Francis, Jere R. (2005)*: Audit Research after Sarbanes-Oxley; Auditing: A Journal of Practice & Theory; Vol. 24, Supplement; 2005; S. 5–30
- Dennis, Ian (2010)*: ‘Clarity’ Begins at Home: An Examination of the Conceptual Underpinnings of the IAASB's Clarity Project; International Journal of Auditing, Band 14, Heft 3; November 2010; S. 294–319
- Deutsche Bundesbank (2010)*: Der Vertrag von Lissabon; Monatsbericht März 2010; URL: [http://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Downloads/Veroeffentlichungen/Monatsberichte/2010/2010\\_03\\_monatsbericht.pdf?\\_\\_blob=publicationFile](http://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Downloads/Veroeffentlichungen/Monatsberichte/2010/2010_03_monatsbericht.pdf?__blob=publicationFile) (Abruf am 19.03.2013); S. 45–52
- Duden (2011)*: Angaben auf der Website Duden online: Synonyme zu dem Adjektiv „relevant“ und Herkunft; URL: <http://www.duden.de/rechtschreibung/relevant> (Abruf am 17.11.2011)
- Duden (2012a)*: Angaben auf der Website Duden online: Synonyme zu dem Adjektiv „klar“; URL: [http://www.duden.de/rechtschreibung/klar\\_erkennbar\\_anschaulich](http://www.duden.de/rechtschreibung/klar_erkennbar_anschaulich) (Abruf am 24.03.2012)
- Duden (2012b)*: Angaben auf der Website Duden online: Synonyme zu dem Adjektiv „eindeutig“; URL: <http://www.duden.de/rechtschreibung/eindeutig> (Abruf am 24.03.2012)
- Duden (2012c)*: Angaben auf der Website Duden online: Synonyme zu dem Adjektiv „praktikabel“; URL: <http://www.duden.de/rechtschreibung/praktikabel> (Abruf am 09.04.2012)

- Duden (2012d)*: Angaben auf der Website Duden online: Bedeutungen des Verbs „skalieren“; URL: [http://www.duden.de/rechtschreibung/skalieren#block\\_2](http://www.duden.de/rechtschreibung/skalieren#block_2) (Abruf am 10.06.2012)
- Duhovnik, Metka (2011)*: Time to Endorse the ISAs for European Use – The Emerging Markets' Perspective; *Accounting in Europe*, 2011; Vol. 8; S. 129–140
- EGAOb (2008)*: Report of the European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOb) 2006-2008; veröffentlicht am 02.12.2008; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/relations/10122008\\_egaob\\_report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/relations/10122008_egaob_report_en.pdf) (Abruf am 22.03.2013)
- Elifsen, Aasmund/ Willekens, Marleen (2008)*: In the name of trust – Some thoughts about trust, audit quality and audit regulation in Europe; in: EARNet [Hrsg.]: *Auditing, Trust and Governance: Developing Regulation in Europe* – Edited by Reiner Quick, Stuart Turley and Marleen Willekens on behalf of European Auditing Research Network; London and New York: Routledge 2008; S. 1–18
- EJPD/ Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement (2011)*: Medienmitteilung des Bundesrates vom 31.08.2011 zur Inkraftsetzung der erhöhten Schwellenwerte des Revisionsrechts auf den 01.01.2012; URL: <http://www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/dokumentation/mi/2011/2011-08-310.html> (Abruf am 09.05.2012)
- Emmenegger, Sigrid (2006)*: Gesetzgebungskunst: Gute Gesetzgebung als Gegenstand einer legislativen Methodenbewegung in der Rechtswissenschaft um 1900 – Zur Geschichte der Gesetzgebungslehre; Tübingen: Mohr Siebeck; 2006; zugl. Dissertation Albert-Ludwigs-Universität Freiburg (Breisgau) 2004
- Ernst, Christoph/ Naumann, Klaus-Peter (2009)*: Das neue Bilanzrecht – Materialien und Anwendungshilfen zum BilMOG; IDW Textausgabe; Düsseldorf: IDW Verlag; 2009
- EU (1998)*: European Parliament/ Council/ Commission – Interinstitutional Agreement of 22 December 1998 on common guidelines for the quality of drafting of Community legislation, 1999/C 73/01; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1999:073:0001:0004:EN:PDF> (Abruf am 28.10.2012)
- EU (2003)*: European Parliament/ Council/ Commission – Interinstitutional Agreement on better law-making; 2003/ C 321/01; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2003:321:0001:0005:EN:PDF> (Abruf am 28.07.2012)
- EU (2008)*: Gemeinsamer Leitfaden des Europäischen Parlaments, des Rates und der Kommission für Personen, die in den Gemeinschaftsorganen an der Abfassung von Rechtstexten mitwirken, Luxemburg: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Stand September 2008; URL: <http://eur-lex.europa.eu/de/techleg/index.htm> als Online-Version [Die angebotene pdf-Datei hat dagegen noch den Stand 2003; URL: <http://eur-lex.europa.eu/de/techleg/pdf/de.pdf>] (Abruf am 09.05.2012)



*EU (2010)*: Konsolidierte Fassungen des Vertrags über die Europäische Union (EUV) und des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV); 2010/C 83/01; Amtsblatt der Europäischen Union vom 30.03.2010; URL: <http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2010:083:SOM:de:HTML> (Abruf am 28.07.2012)

*EU-Kommission (1996)*: Grünbuch der Kommission vom 24.07.1996 – Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union; KOM(96) 338 endg. – Amtsblatt C 321 vom 28.10.1996; URL: [http://europa.eu/documents/comm/green\\_papers/pdf/com96\\_338\\_de.pdf](http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_de.pdf) (Abruf am 21.03.2013); [englische Fassung: URL: [http://europa.eu/documents/comm/green\\_papers/pdf/com96\\_338\\_en.pdf](http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_en.pdf)]

*EU-Kommission (1997)*: Rechtsetzungstechnik – Anleitung für die Dienststellen der Kommission; 1997; URL: [http://ec.europa.eu/translation/german/guidelines/documents/legislative\\_drafting\\_german\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/translation/german/guidelines/documents/legislative_drafting_german_de.pdf) (Abruf am 28.10.2012)

*EU-Kommission (1998)*: Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/C 143/ 03); Amtsblatt C 143 vom 08.05.1998; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1998:143:0012:0018:en:PDF> (Abruf am 21.03.2013)

*EU-Kommission (2002)*: Empfehlung der Kommission vom 16.05.2002 — Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien (2002/590/EG); Text von Bedeutung für den EWR; Bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2002) 1873; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:DE:PDF>; in der englischen Fassung: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:en:PDF> (Abruf am 25.05.2013)

*EU-Kommission (2003)*: Empfehlung der Kommission vom 06.05.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (2003/361/EG); K(2003) 1422; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:de:PDF> (Abruf am 10.03.2013)

*EU-Kommission (2004)*: Prüfung von Unternehmensabschlüssen: Richtlinienvorschlag der Kommission zur Bekämpfung von Betrug und Missbrauch; Pressemitteilung vom 16.03.2004 zur Überarbeitung der Achten EU-Richtlinie; IP/04/340; URL: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/04/340&format=HTML&aged=0&language=DE&guiLanguage=en> bzw. Übersicht [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/directives/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_de.htm) (Abruf am 12.08.2010)

*EU-Kommission (2004b)*: Audit of company accounts: Commission proposes Directive to combat fraud and malpractice; Pressemitteilung vom 16.03.2004 zur Überarbeitung der Achten EU-Richtlinie; IP/04/340; URL:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/04/340&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en> (Abruf am 12.08.2010)

*EU-Kommission (2005)*: Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft – Eine zeitgemäße KMU-Politik für Wachstum und Beschäftigung; KOM(2005) 551 endgültig; 10.11.2005; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0551:FIN:DE:PDF> (Abruf am 11.08.2012)

*EU-Kommission (2005b)*: Report on impacts of raised thresholds defining SMEs – Impact assessment on raising the thresholds in the 4th Company Law Directive (78/660/EEC) defining small and medium sized companies; DG Internal Market; December 2005; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/studies/sme\\_thresholds\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/studies/sme_thresholds_en.pdf) (Abruf am 30.05.2013)

*EU-Kommission (2005c)*: Comment Letter der EU-Kommission an das IAASB vom 17.01.2005 zum Exposure Draft „Clarifying Professional Requirements in International Standards Issued by the IAASB“ und Consultation Paper „Improving the Clarity and Structure of IAASB Standards and Related Considerations for Practice Statements“; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/iaasb\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/iaasb_en.pdf) (Abruf am 27.10.2013)

*EU-Kommission (2006)*: „Bessere Rechtsetzung“ – einfach erklärt; Luxemburg: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften; 2006; [auch im Internet downloadbar URL: [http://ec.europa.eu/governance/better\\_regulation/documents/brochure/br\\_brochure\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/documents/brochure/br_brochure_de.pdf) (Abruf am 06.03.2012)]

*EU-Kommission (2006b)*: Summary Record of an ad-hoc meeting of the Audit Regulatory Committee on ISA; 03.04.2006; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/committees/summary03-04-06\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/committees/summary03-04-06_en.pdf) (Abruf am 18.05.2013)

*EU-Kommission (2007)*: Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Aktionsprogramm zur Verringerung der Verwaltungslasten in der Europäischen Union; KOM(2007) 23 endgültig; 24.01.2007; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0023:FIN:DE:PDF> (Abruf am 11.08.2012)

*EU-Kommission (2007b)*: Nachrichten vom 20.12.2007 und 12.08.2007; Angaben auf der Website der EU-Kommission; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/news/archive\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/news/archive_de.htm) (Abruf am 17.03.2013)

*EU-Kommission (2008)*: Hochrangige Gruppe unabhängiger Interessenträger im Bereich Verwaltungslasten/ High Level Group of Independent Stakeholders on Administrative Burdens: „Opinion of the High Level Group“ vom 10.07.2008, Administrative burden reduction; priority area company law/ annual accounts; URL:

[http://ec.europa.eu/dgs/secretariat\\_general/admin\\_burden/docs/enterprise/files/080710\\_hlg\\_op\\_comp\\_law\\_final\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/dgs/secretariat_general/admin_burden/docs/enterprise/files/080710_hlg_op_comp_law_final_en.pdf) (Abruf am 12.08.2012)

*EU-Kommission (2008c)*: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – „Think Small First”, A „Small Business Act” for Europe“; COM(2008) 394 final; 25.06.2008; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0394:FIN:EN:PDF> (Abruf am 11.08.2012)

*EU-Kommission (2009a)*: Zusammenfassendes Protokoll über die EGAOB-Sitzung am 09.11.2009; Übersicht URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/egaob/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_de.htm) bzw. Direktzugriff URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/egaob/summary-09-11-09\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/egaob/summary-09-11-09_en.pdf) (Abruf am 09.08.2010)

*EU-Kommission (2009b)*: Zusammenfassendes Protokoll über die EGAOB-Sitzung am 30.06.2009; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/egaob/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_de.htm) (Abruf am 09.08.2010)

*EU-Kommission (2009c)*: Hochrangige Gruppe unabhängiger Interessenträger im Bereich Verwaltungslasten/ High Level Group of Independent Stakeholders on Administrative Burdens: „Opinion of the High Level Group” vom 16.04.2009, Stakeholders’ suggestions (‘offline-consultation’); URL: [http://ec.europa.eu/enterprise/admin-burdens-reduction/docs/hlg\\_opinion\\_environment\\_16042009.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/admin-burdens-reduction/docs/hlg_opinion_environment_16042009.pdf) (Abruf am 06.10.2009)

*EU-Kommission (2009d)*: Consultation on the Adoption of International Standards on Auditing; 2009; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/2009/isa\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2009/isa_en.htm) (Abruf am 09.08.2010)

*EU-Kommission (2009e)*: Finanzberichterstattung: Kommission schafft Rechnungslegungsanforderungen für Kleinstunternehmen ab; Pressemitteilung vom 26.02.2009; IP/09/328; URL: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/328&format=HTML&aged=0&language=DE&guiLanguage=en> (Abruf am 13.08.2010)

*EU-Kommission (2009f)*: Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – Third strategic review of Better Regulation in the European Union (COM(2009) 16 final) (COM(2009) 17 final) (SEC(2009) 55), COM/2009/0015 final; 28.01.2009; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0015:FIN:EN:PDF> (Abruf am 28.07.2010)

*EU-Kommission (2010)*: Smart regulation: ensuring that European laws benefit people and businesses; Pressemitteilung vom 8.10.2010; IP/10/1296; URL: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/1296&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en> (Abruf am 25.05.2012)

*EU-Kommission (2010b)*: Summary of Comments – Consultation on the Adoption of the International Standards on Auditing; Directorate General for Internal Market and Services; März

2010; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/isa/isa-final\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/isa/isa-final_en.pdf) (Abruf am 04.08.2012)

*EU-Kommission (2010c)*: The European Commission consults on how the European audit market can be improved; Pressemitteilung vom 13.10.2010; IP/10/1325; URL: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/1325&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en> (Abruf am 04.08.2012)

*EU-Kommission (2010d)*: Grünbuch: Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise; KOM(2010) 561 endgültig; 13.10.2010; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/docs/2010/audit/green\\_paper\\_audit\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_de.pdf) (Abruf am 28.07.2012)

*EU-Kommission (2011)*: Summary of Responses – Green Paper Audit Policy: Lessons from the Crisis; 04.02.2011; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/docs/2010/audit/summary\\_responses\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf) (Abruf am 04.08.2012)

*EU-Kommission (2011a)*: Restoring confidence in financial statements: the European Commission aims at a higher quality, dynamic and open audit market; Pressemitteilung vom 30.11.2011; IP/11/1480; URL: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1480&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en> (Abruf am 05.05.2012); auf deutsch abrufbar unter URL: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-11-1480\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1480_de.htm)

*EU-Kommission (2011b)*: Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30.11.2011 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen; KOM(2011) 778 endgültig, 2011/0389 (COD); URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/reform/directive\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_de.pdf); [englische Fassung abrufbar unter: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/reform/directive\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_en.pdf)]; (Abruf am 05.05.2012);

*EU-Kommission (2011c)*: Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30.11.2011 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse; KOM(2011) 779 endgültig, 2011/0359 (COD); URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/reform/regulation\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_de.pdf) (Abruf am 05.05.2012)

*EU-Kommission (2011d)*: Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen vom 30.11.2011: Zusammenfassung der Folgenabschätzung, Begleitunterlage zum Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen und zum Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezielle Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, SEK (2011) 1385 endgültig; URL:

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/reform/resume\\_impact\\_assessment\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/resume_impact_assessment_de.pdf) (Abruf am 05.05.2012)

*EU-Kommission (2011d-2)*: Commission Staff Working Paper as of 30.11.2012: Executive Summary of the Impact Assessment, Accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts and a Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities; SEC(2011) 1385 final; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/reform/resume\\_impact\\_assessment\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/resume_impact_assessment_en.pdf) (Abruf am 05.05.2012)

*EU-Kommission (2011e)*: Stärkung der kleinen Unternehmen und Ankurbelung des Wachstums durch den Small Business Act für Europa; Pressemitteilung vom 23.02.2011; IP/11/218; URL: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/218&format=HTML&aged=1&language=DE&guiLanguage=de> (Abruf am 12.08.2012)

*EU-Kommission (2011f)*: Report from the Commission to the Council and the European Parliament – Minimizing regulatory burden for SMEs, Adapting EU regulation to the needs of micro-enterprises; COM (2011) 803 final; 23.11.2011; URL: [http://ec.europa.eu/governance/better\\_regulation/documents/minimizing\\_burden\\_sme\\_EN.pdf](http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/documents/minimizing_burden_sme_EN.pdf) (Abruf am 12.08.2012)

*EU-Kommission (2011g)*: Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen; 25.10.2011; KOM(2011) 684 endgültig; 2011/0308 (COD); URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/sme\\_accounting/review\\_directives/COM\\_2011\\_684\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/sme_accounting/review_directives/COM_2011_684_de.pdf) (Abruf am 06.02.2013)

*EU-Kommission (2013a)*: Schwellenwerte zur Definition der KMU; Angaben auf der Website der EU-Kommission (Stand 30.11.2012); URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/sme\\_accounting/thresholds/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/sme_accounting/thresholds/index_de.htm) (Abruf am 10.03.2013)

*EU-Kommission (2013b)*: Kleine und mittlere Unternehmen (KMU) – Was ist ein KMU?; Angaben auf der Website der EU-Kommission (Stand 05.02.2013); URL: [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_de.htm) (Abruf am 10.03.2013)

*EU-Kommission (2013c)*: Regelungsausschuss Abschlussprüfung (AuRC); Angaben auf der Website der EU-Kommission (Stand 05.03.2013); URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/committee/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/committee/index_de.htm) (Abruf am 14.03.2013)

*EU-Kommission (2013d)*: Europäische Gruppe aus Vertretern der Aufsichtsgremien für Abschlussprüfer (EGAÖB); Angaben auf der Website der EU-Kommission (Stand 05.03.2013);

URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/egaob/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_de.htm) (Abruf am 14.03.2013)

*EU-Parlament (2011)*: Entschließung [resolution] des Europäischen Parlaments vom 13.09.2011 zu dem weiteren Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise (2011/2037(INI)); P7\_TA(2011)0359; URL: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/seance\\_pleniere/textes\\_adoptes/definitif/2011/09-13/0359/P7\\_TA%282011%290359\\_2\\_DE.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/seance_pleniere/textes_adoptes/definitif/2011/09-13/0359/P7_TA%282011%290359_2_DE.pdf) (Abruf am 20.04.2013)

*EU-Parlament – Rechtsausschuss (2013a)*: Protokoll über die Sitzung des Rechtsausschusses (JURI) vom 24.04.2013 in Brüssel; JURI\_PV(2013)0424 (Sitzungsunterlage in der Sitzung am 29.05.2013); URL: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009\\_2014/documents/juri/pv/932/932926/932926de.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/juri/pv/932/932926/932926de.pdf) (Abruf am 07.06.2013)

*EU-Parlament – Rechtsausschuss (2013b)*: Entwurf eines Berichts zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen; (KOM(2011)0778 – C7\_0461/2011 – 2011/0389(COD)); 04.09.2012; 2011/0389(COD); URL: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009\\_2014/documents/juri/pr/911/911746/911746de.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/juri/pr/911/911746/911746de.pdf) (Abruf am 07.06.2013)

*EU-Parlament – Rechtsausschuss (2013c)*: Report on the proposal for a directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts (COM(2011)0778 – C7-0461/2011 – 2011/0389(COD)); Committee on Legal Affairs; 13.05.2013; A7-0171/2013; Abstimmungsergebnis des Rechtsausschusses in der Sitzung am 24.04.2013 in Brüssel; URL: [http://www.europarl.europa.eu/oeil//popups/ficheprocedure.do?reference=2011/0389\(COD\)&l=en](http://www.europarl.europa.eu/oeil//popups/ficheprocedure.do?reference=2011/0389(COD)&l=en) bzw. <http://www.idw.de/idw/portal/d606170> (Abruf am 13.06.2013)

*EU-Rat (1999)*: Beschluss des Rates vom 28.06.1999 zur Festlegung der Modalitäten für die Ausübung der der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse (1999/468/EG); ABl. L 184 vom 17.07.1999, S. 23 ff.; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1999D0468:20060723:dE:PDF> (Abruf am 14.03.2013)

*EU-Rat (2010)*: Muster und Hinweise für Rechtsakte im Rahmen des Rates der Europäischen Union; herausgegeben vom Generalsekretariat des Rates der Europäischen Union, Direktion Qualität der Rechtsetzung; Fassung von 2010; URL: [http://ec.europa.eu/translation/documents/council/manual\\_precedents\\_acts\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/translation/documents/council/manual_precedents_acts_de.pdf) (Abruf am 28.10.2012)

*FEE (2003)*: Principles of Assurance: Fundamental Theoretical Issues with Respect to Assurance in Assurance Engagements; Issues Paper; Brüssel: Fédération des Experts Comptables Européens; April 2003

- FEE (2005)*: Risk Management and Internal Control in the EU; Discussion Paper; Brüssel: Fédération des Experts Comptables Européens; März 2005
- FEE (2006)*: Quality Assurance Arrangements across Europe; Brüssel: FEE; Dezember 2006; [auch downloadbar unter URL:  
[http://www.fee.be/images/publications/auditing/Quality\\_Assurance\\_Arrangements\\_Across\\_Europe\\_0612181200761426.pdf](http://www.fee.be/images/publications/auditing/Quality_Assurance_Arrangements_Across_Europe_0612181200761426.pdf) (Abruf am 03.04.2013)]
- FEE (2007)*: Selected Issues in Relation to Financial Statement Audits: Inherent Limitations, Reasonable Assurance, Professional Judgment and its Documentation, and Enforceability of Auditing Standards; Brüssel: Fédération des Experts Comptables Européens; Oktober 2007
- FEE (2009)*: Survey on the Provision of Alternative Assurance and Related Services across Europe; Brüssel: Fédération des Experts Comptables Européens; Juli 2009
- FEE (2009b)*: International Standards on Auditing (ISAs); Policy Statement; Brüssel: Fédération des Experts Comptables Européens; April 2009
- FEE (2011)*: Proportionality and International Standards on Auditing (ISAs); Briefing Paper; Brüssel: Fédération des Experts Comptables Européens; September 2011; URL:  
[http://www.fee.be/images/publications/auditing/Briefing\\_Paper\\_07\\_Proportionality\\_and\\_ISAs\\_1109592011994.pdf](http://www.fee.be/images/publications/auditing/Briefing_Paper_07_Proportionality_and_ISAs_1109592011994.pdf) (Abruf am 02.06.2013)
- FEE (2012)*: Policy Statement on Adoption of International Standards on Auditing (ISAs) in the European Union; Brüssel: Fédération des Experts Comptables Européens; Juli 2012; URL:  
[http://www.fee.be/images/publications/auditing/PS\\_120712\\_-\\_Adoption\\_of\\_International\\_Standards\\_on\\_Auditing\\_ISAs\\_in\\_the\\_European\\_Union137201247126.pdf](http://www.fee.be/images/publications/auditing/PS_120712_-_Adoption_of_International_Standards_on_Auditing_ISAs_in_the_European_Union137201247126.pdf) (Abruf am 02.06.2013)
- Fliedner, Ortlieb (2001)*: Gute Gesetzgebung – Welche Möglichkeiten gibt es, bessere Gesetze zu machen?; Bonn: Friedrich-Ebert-Stiftung, Stabsabteilung; Dezember 2001; URL:  
<http://library.fes.de/pdf-files/stabsabteilung/01147.pdf> (Abruf am 15.03.2012)]
- Fliedner, Ortlieb (2004)*: Moderner Staat – moderne Gesetzgebung? Sieben Thesen für bessere Gesetze; Bonn: Friedrich-Ebert-Stiftung, Stabsabteilung; 2004; URL:  
<http://library.fes.de/pdf-files/stabsabteilung/02109.pdf> (Abruf am 15.03.2012)
- Fliedner, Ortlieb (2006)*: Qualitätskriterien für die Bundesgesetzgebung und für Bundesgesetze; Berlin: Friedrich-Ebert-Stiftung, Forum Berlin; 2006; [auch im Internet downloadbar URL:  
<http://library.fes.de/pdf-files/bueros/berlin/03510.pdf> (Abruf am 06.03.2012)]
- Fliess, Wolfgang (1997)*: Die Fortentwicklung der Abschlussprüfungsgrundsätze und die IFAC-Standards; WPK-Mitteilungen Sonderheft Juni 1997; S. 126–131
- Förschle, Gerhart/ Schmidt, Stefan (2003)*: Die Weiterentwicklung der deutschen und internationalen Prüfungsstandards; in: Wollmert, Peter u.a. [Hrsg.]: Wirtschaftsprüfung und Unternehmensüberwachung: Festschrift für Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Lück; Düsseldorf: IDW Verlag; 2003; S. 205–238

- Förschler, Dominik/ Scherf, Christian (2007):* COSO II – Enterprise Risk Management Framework in der operativen Revisionsgestaltung – Effektive risikoorientierte Prüfung erfordert eine ganzheitliche Sichtweise; ZRFG Risk, Fraud & Governance; 5/2007; S. 209–215
- Francis, Jere R. (2004):* What do we know about audit quality?; The British Accounting Review, Vol. 34, No. 4; Amsterdam u.a.: Elsevier; Dezember 2004; S. 345–368
- Francis, Jere R. (2008):* Auditing in the United States – From *laissez faire* to government control in 70 years; in: EARNet [Hrsg.]: Auditing, Trust and Governance: Developing Regulation in Europe – Edited by Reiner Quick, Stuart Turley and Marleen Willekens on behalf of European Auditing Research Network, London and New York: Routledge 2008; S. 243–261
- Francis, Jere R. (2011):* A Framework for Understanding and Researching Audit Quality; Auditing: A Journal of Practice and Theory, Band 30, Heft 2; Mai 2011; S. 125–152
- FRC (2007):* Financial Reporting Council – Promoting Audit Quality; London; Oktober 2007; URL: <http://www.frc.org.uk/getattachment/22ab1f9d-4628-4a12-b2ff-53ad62f618c2/Feedback-Paper-Promoting-Audit-Quality.aspx> (Abruf am 26.07.2012)
- FRC (2008):* Financial Reporting Council – The Audit Quality Framework; London; Februar 2008; URL: [http://www.frc.org.uk/getattachment/79a53c7d-1289-4a9f-bb84-5c9829fb964a/The-Audit-Quality-Framework-\(1\).aspx](http://www.frc.org.uk/getattachment/79a53c7d-1289-4a9f-bb84-5c9829fb964a/The-Audit-Quality-Framework-(1).aspx) (Abruf am 26.07.2012)
- FRC (2012):* Our Work; Angaben auf der Website des Financial Reporting Council; URL: <http://www.frc.org.uk/Our-Work.aspx> (Abruf am 08.08.2012)
- FRC (2012b):* The APB issues new ISAs (UK and Ireland); Pressemitteilung vom 13.10.2009; URL: [http://www.frc.org.uk/News-and-Events/FRC-Press/Press/2009/October/The-APB-issues-new-ISAs-\(UK-and-Ireland.aspx](http://www.frc.org.uk/News-and-Events/FRC-Press/Press/2009/October/The-APB-issues-new-ISAs-(UK-and-Ireland.aspx) (Abruf am 08.08.2012)
- FRC (2013):* Auditing Standards, Angaben auf der Website des Financial Reporting Council; URL: <http://www.frc.org.uk/Our-Work/Codes-Standards/Audit-and-assurance/Standards-and-guidance/Standards-and-guidance-for-auditors/Auditing-standards.aspx> (Abruf am 01.06.2013)
- FSR (2007):* Comments on IAASB's Consultation Paper October 2007 (Proposed Strategy 2009–2011); Stellungnahme des dänischen Instituts Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Kopenhagen, vom 06.12.2007
- Gärtner, Michael (2003):* Aufdeckung von Fraud im Rahmen der Abschlussprüfung – Ein Vergleich der Regelungen in den Standards des IDW, in ISA 240 und in SAS 99; in: Wollmert, Peter u.a. [Hrsg.]: Wirtschaftsprüfung und Unternehmensüberwachung: Festschrift für Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Lück; Düsseldorf: IDW Verlag; 2003; S. 240–256
- Hachmeister, Dirk (2008):* Regulierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften im Spannungsfeld von Qualitätssicherung und Wettbewerb; in: Ballwieser, Wolfgang/ Grewe, Wolfgang [Hrsg.]: Wirtschaftsprüfung im Wandel: Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance; Festgabe 100 Jahre Südtreu/ Deloitte 1907 bis 2007; München: Beck; 2008; S. 55–74



- Hardacre, Alan/ Kaeding, Michael (2011)*: Delegated and Implementing Acts: the New Worlds of Comitology – Implications for European and National Public Administration; EIPAscope 01/2011; S. 29–32; URL: [http://www.eipa.eu/files/repository/eipascope/20110912105558\\_EipascopeSpecialIssue\\_Art5.pdf](http://www.eipa.eu/files/repository/eipascope/20110912105558_EipascopeSpecialIssue_Art5.pdf) (Abruf am 13.04.2013)
- Herkendell, Anja (2007)*: Regulierung der Abschlussprüfung – Eine Wirksamkeitsanalyse zur Wiedergewinnung des öffentlichen Vertrauens; Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag; August 2007; zugl. Dissertation Ruhr-Universität Bochum 2007.
- Hill, Hermann (1982)*: Einführung in die Gesetzgebungslehre; Heidelberg: C.F. Müller Juristischer Verlag; 1982
- Holm, Claus/ Warming-Rasmussen, Bent (2008)*: An account of accountants – Audit regulation and the audit profession in Denmark; in: EARNet [Hrsg.]: Auditing, Trust and Governance: Developing Regulation in Europe – Edited by Reiner Quick, Stuart Turley and Marleen Willekens on behalf of European Auditing Research Network; London and New York: Routledge 2008; S. 43–77
- Hotz, Reinhold (1983)*: Methodische Rechtsetzung – eine Aufgabe der Verwaltung; St. Galler Habilitationsschrift; Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag; 1983
- House of Commons – Treasury Committee (2009)*: Banking Crisis: reforming corporate governance and pay in the City, Ninth Report of Session 2008-09; London: The Stationery Office Limited; 15.05.2009; URL: <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm200809/cmselect/cmtreasy/519/519.pdf> (Abruf am 05.08.2012)
- Humphrey, Christopher/ Moizer, Peter (2008)*: Understanding regulation in its global context; in: EARNet [Hrsg.]: Auditing, Trust and Governance: Developing Regulation in Europe – Edited by Reiner Quick, Stuart Turley and Marleen Willekens on behalf of European Auditing Research Network, London and New York: Routledge 2008; S. 262–278
- ICAA (2006)*: Differential auditing standards; Sydney: The Institute of Chartered Accountants in Australia; Juni 2006; [Volltext unter URL: [http://www.charteredaccountants.com.au/files/documents/Institute\\_Dif\\_audit\\_Stds\\_270706.pdf](http://www.charteredaccountants.com.au/files/documents/Institute_Dif_audit_Stds_270706.pdf) (Abruf am 20.08.2010)]
- ICAA/ CPA Australia/ NIA (2007)*: Differential auditing: stakeholder insight; gemeinsames White Paper von The Institute of Chartered Accountants in Australia, CPA Australia sowie dem National Institute of Accountants in Australia; Sydney: Institute of Chartered Accountants in Australia; April 2007; URL: <http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/differential-auditing-submission.pdf> bzw. Übersichtsseite: <http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xchg/cpa-site/hs.xsl/knowledge-auditing-policy-small-medium.html> (Abruf am 20.08.2010)
- ICAEW (2006)*: Audit Quality: Fundamentals – Principles-based auditing standards; Audit and Assurance Faculty of the Institute of Chartered Accountants in England & Wales, London;

- Juli 2006; URL: <http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-fundamentals/fundamentals-principles-based-auditing-standards.pdf> (Abruf am 26.03.2013)
- ICAEW (2006b)*: The ICAEW Assurance Service on Unaudited Financial Statements; Interim Technical Release AAF 03/06; Audit and Assurance Faculty of the Institute of Chartered Accountants in England & Wales; London; August 2006
- ICAEW (2006c)*: Audit-exempt Companies: Beyond the Threshold; Issues Paper; Audit and Assurance Faculty of the Institute of Chartered Accountants in England & Wales; London; August 2006
- ICAEW (2009)*: Alternatives to Audit – Report on the ICAEW Assurance Service Consultation, RE: Assurance Initiative; Audit and Assurance Faculty of the Institute of Chartered Accountants in England & Wales, London; Juli 2009
- ICAEW (2010)*: Audit of Banks: Lessons from the Crisis, Better information – Inspiring Confidence in Financial Services Initiative; Financial Services Faculty of the Institute of Chartered Accountants in England & Wales; London; Juni 2010; URL: <http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Financial-services/audit-of-banks-lessons-from-the-crisis.ashx> (Abruf am 05.08.2012)
- ICAEW (2012)*: Website des Institute of Chartered Accountants in England & Wales; Rubrik: Knowledge Guide to UK Auditing Standards – History and development of UK Auditing Standards; URL: <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/auditing/knowledge-guide-to-uk-auditing-standards#history> (Abruf am 08.08.2012)
- ICAS (2006)*: Principles not Rules: A Question of Judgement; Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland; April 2006
- IDW (1988)*: Fachgutachten 1/1988 „Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen“ (FG 1/1988); WPg 1989; S. 9–19 bzw. in: *IDW (1998)*; S. 261–282
- IDW (1998)*: Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing (ISA) – Vergleichende Darstellung deutscher und internationaler Prüfungsgrundsätze; Düsseldorf: IDW Verlag; 1998
- IDW/ F.A.Z.-Institut [Hrsg.] (2002)*: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance – Der Beitrag von Rechnungslegung und Abschlussprüfung zu einer wirksamen Unternehmensüberwachung; Frankfurt a. M.: F.A.Z.-Institut für Management-, Markt- und Medieninformationen GmbH; 2002
- IDW (2004)*: Eingabe vom 27.05.2004 zur IFAC-Umfrage „Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs“; WPg 2004; S. 658 ff. [auch im Internet downloadbar URL: <http://www.idw.de/idw/portal/n281334/n281114/index.jsp>, Rubrik „Verlautbarungen/ Download sonstiger Verlautbarungen“ (Abruf am 20.08.2010)]
- IDW (2004b)*: Die künftige Pflicht zur Anwendung der ISAs; WPg 22/ 2004; S. 1281–1282

- IDW (2004c)*: Vorbemerkung des HFA zur Übersetzung des ISA 240 (n.F.) und Entwurf IDW Prüfungsstandard zur ISA-Ergänzung: Die Verantwortung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Verstößen (*fraud*) im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW E-IPS 240); Stand: 14.10.2004; IDW-Fachnachrichten Nr. 11/2004; S. 624–625
- IDW (2005)*: Eingabe vom 07.01.2005 zum IAASB Exposure Draft of the Proposed Policy Statement „Clarifying Professional Requirements in International Standards Issued by the IAASB” and Consultation Paper „Improving the Clarity and Structure of IAASB Standards and Related Considerations for Practice Statements”; WPg, 3/2005; S. 112–122
- IDW [Hrsg.] (2011)*: International Standards on Auditing (ISAs); IDW Textausgabe Englisch – Deutsch, Von der IFAC und der EU-Kommission genehmigte Übersetzung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. in Kooperation mit dem Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer und der Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten, Englischer Text Stand IFAC Handbook 2010; Düsseldorf: IDW Verlag; 2011
- IDW (2011b)*: Abschlussprüfung nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz; Presseinformation 9/2011 vom 11.11.2011; URL: <http://www.idw.de/idw/portal/d613514/index.jsp> (Abruf am 09.05.2013)
- IDW [Hrsg.] (2012)*: WP Handbuch 2012 – Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung; Band I, 14. Auflage; Düsseldorf: IDW Verlag; 2012
- IDW [Hrsg.] (2012b)*: IDW Praxishandbuch zur Qualitätssicherung 2012/ 2013; 7. Auflage; Düsseldorf: IDW Verlag; 2012
- IDW FG 1/1937 i.d.F. 1990*: IDW Fachgutachten zur „Pflichtprüfung und Unterschlagungsprüfung“, in: IDW [Hrsg.]: IDW Prüfungsstandards – IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung; Band III
- IDW HFA 1/1988*: IDW Stellungnahme „Zur Anwendung stichprobengestützter Prüfungsmethoden bei der Jahresabschlussprüfung“ (HFA 1/1988); Stand April 1990, ergänzt Mai 1992; in: IDW [Hrsg.]: IDW Prüfungsstandards – IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung; Band III; S. 145 ff.
- IDW PH 9.100.1*: IDW Prüfungshinweis: Besonderheiten der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen (IDW PH 9.100.1); Stand: 29.11.2006; WPg Supplement 1/2007, S. 53 ff.
- IDW PS 200*: IDW Prüfungsstandard: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen (IDW PS 200); Stand: 28.06.2000; WPg 15/2000, S. 706 ff.
- IDW PS 202*: IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden (IDW PS 202); Stand: 09.09.2010; WPg 2/2001, S. 121 ff., WPg Supplement 4/2009, S. 1 ff., WPg Supplement 4/2010, S. 1 ff.
- IDW PS 210*: IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210); Stand: 12.12.2012; WPg 22/2006, S. 1422 ff., WPg Supplement 4/2010, S. 1 ff., WPg Supplement 1/2013, S. 7

- IDW PS 220*: IDW Prüfungsstandard: Beauftragung des Abschlussprüfers (IDW PS 220); Stand: 09.09.2009; WPg 17/2001, S. 895 ff., WPg Supplement 4/2009, S. 1 ff.
- IDW PS 250 n.F.*: IDW Prüfungsstandard: Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 250 n.F.); Stand: 12.12.2012; WPg Supplement 1/2013, S. 1 ff.
- IDW PS 261*: IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261); Stand: 09.09.2009; WPg 22/2006, S. 1433 ff., WPg Supplement 4/2009, S. 1 ff.
- IDW PS 300*: IDW Prüfungsstandard: Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 300); Stand: 06.09.2006; WPg 22/2006, S. 1445 ff.
- IDW PS 318*: IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Vergleichsangaben über Vorjahre (IDW PS 318); Stand: 24.11.2010; WPg 17/2001, S. 909 ff., WPg Supplement 1/2011, S. 1 ff.
- IDW PS 340*: IDW Prüfungsstandard: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB (IDW PS 340); Stand: 11.09.2000; WPg 16/1999, S. 658 ff.
- IDW PS 450*: IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (IDW PS 450); Stand: 01.03.2012; WPg 3/2006, S. 113 ff., WPg Supplement 4/2009, S. 1 ff., WPg Supplement 2/2012, S. 19 f.
- IFAC (1998)*: IFAC Handbook 1998 – Technical Pronouncements; New York: International Federation of Accountants; 1998
- IFAC (2003)*: Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements; New York: International Federation of Accountants; 2003
- IFAC (2003b)*: Audit Risk – Completed; Angaben auf der Website des IAASB; URL: <http://www.ifac.org/auditing-assurance/projects/audit-risk-completed> (Abruf am 09.11.2011)
- IFAC (2003c)*: Minutes of the 5<sup>th</sup> Meeting of the International Auditing and Assurance Standards Board Held on May 11-13, 2003 At the AICPA, 1211 Avenue of the Americas, New York City; URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/2909.pdf> (Abruf am 03.10.2013)
- IFAC (2004)*: IAASB Exposure Draft of the Proposed Policy Statement „Clarifying Professional Requirements in International Standards Issued by the IAASB” and Consultation Paper „Improving the Clarity and Structure of IAASB Standards and Related Considerations for Practice Statements”; New York: International Federation of Accountants; September 2004
- IFAC (2004b)*: Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs („Wong Report”); New York: International Federation of Accountants; September 2004; URL: <http://web.ifac.org/publications/ifac-policy-position-papers-reports-and-comment-letters/reports-1> (Abruf am 04.01.2010)
- IFAC (2004c)*: Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements; New York: International Federation of Accountants; 2004
- IFAC (2004d)*: Pros and Cons of Having a Rebuttable Presumption Standard that Audit Work not Documented has not been Performed [Extracted from comment letters to the PCAOB

(November 2003 exposure draft on Audit Documentation)]; IAASB Agenda Papers, Agenda Item 7-F; April 2004; URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/0476.pdf> (Abruf 20.11.2013)

*IFAC (2005)*: IAASB Exposure Draft „Improving the Clarity of IAASB Standards” – Proposed Amendments to the Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Assurance and Related Services/ Proposed ISA 240 (Redrafted), The Auditor’s Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements/ Proposed ISA 300 (Redrafted), Planning an Audit of Financial Statements/ Proposed ISA 315 (Redrafted), Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement/ Proposed ISA 330 (Redrafted), The Auditor’s Procedures in Response to Assessed Risks; New York: International Federation of Accountants; Oktober 2005

*IFAC (2005b)*: Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements; New York: International Federation of Accountants; 2005

*IFAC (2006)*: Basis for Conclusions: Clarity – Prepared by the Staff of the International Auditing and Assurance Standards Board; New York: International Federation of Accountants; Dezember 2006; URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/basis-for-conclusions> (Abruf am 03.01.2010)

*IFAC (2006b)*: Minutes of the 22<sup>nd</sup> Meeting of the International Auditing and Assurance Standards Board Held on September 18-22, 2006 in Montreal; URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/2590.pdf> (Abruf am 09.11.2013)

*IFAC [Hrsg.] (2007)*: Basis for Conclusions: ISA 600 (Revised and Redrafted): Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors), Prepared by the Staff of the International Auditing and Assurance Standards Board; Oktober 2007; URL: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA\\_600\\_Basis\\_for\\_Conclusions\\_1.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA_600_Basis_for_Conclusions_1.pdf) (Abruf am 26.10.2013)

*IFAC (2008)*: Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements; Part I; New York: International Federation of Accountants; 2008 [*Part I enthält die ISA vor Clarity*]

*IFAC (2008a)*: Review of Clarified ISAs for Consistency; IAASB Agenda Papers, Agenda Item 4; Sitzung des IAASB in Brüssel am 8.-11.12.2008; [auch downloadbar unter URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/4346.pdf>; Anlagen dazu unter URL: <http://www.ifac.org/auditing-assurance/meetings/brussels-belgium> (Abruf am 09.06.2013)]

*IFAC (2008b)*: IFAC Policy Position 2 – IFAC’s Support for a Single Set of Auditing Standards: Implications for Audits of Small- and Medium-sized Entities, New York: International Federation of Accountants, September 2008, URL: <http://web.ifac.org/publications/ifac-policy-position-papers-reports-and-comment-letters/policy-positions> (Abruf am 06.10.2009)

*IFAC [Hrsg.] (2008c)*: Basis for Conclusions: ISA 560 (Redrafted) – Subsequent Events; Prepared by the Staff of the International Auditing and Assurance Standards Board; April

- 2008; URL: [http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Basis\\_for\\_Conclusions\\_-\\_ISA\\_560\\_Redrafted.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Basis_for_Conclusions_-_ISA_560_Redrafted.pdf) (Abruf am 09.06.2013)
- IFAC [Hrsg.] (2008d)*: Basis for Conclusions: ISA 570 (Redrafted) – Going Concern; Prepared by the Staff of the International Auditing and Assurance Standards Board; Juli 2008; URL: [http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Basis\\_for\\_Conclusions\\_-\\_ISA\\_570\\_Redrafted.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Basis_for_Conclusions_-_ISA_570_Redrafted.pdf) (Abruf am 09.06.2013)
- IFAC (2009)*: Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control; New York: International Federation of Accountants; 2009
- IFAC (2009b)*: IAASB Clarity Center; URL: <http://web.ifac.org/clarity-center/index> (Abruf am 06.10.2009)
- IFAC (2009c)*: IAASB Completes Clarity Project; New Web Page Features Full Suite of Standards and Resources; Pressemitteilung vom 03.03.2009; URL: <http://www.ifac.org/MediaCenter/?q=node/view/621> (Abruf am 01.01.2010)
- IFAC (2009d)*: IAASB Staff Paper – Questions and Answers: Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity; New York: International Federation of Accountants; August 2009; URL: <http://web.ifac.org/clarity-center/support-and-guidance> [oder Direktzugriff unter <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/applying-isas-proportionate.pdf>] (Abruf am 09.08.2010)
- IFAC (2009e)*: Project Proposal – Revision of ISRE 2400 and ISRS 4410; IAASB CAG Paper – Sitzungsunterlage für das IAASB Consultative Advisory Group Meeting in Dubai am 9./10.03.2009; February 2009; URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/4599.pdf> (Abruf am 30.05.2013)
- IFAC (2010)*: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements; New York: International Federation of Accountants; März 2010; [Das Handbook ist auch auf der Website der IFAC downloadbar unter URL: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>]
- IFAC (2010b)*: IFAC's standards-setting Public Interest Activity Committees' due process and working procedures; März 2010; URL: [https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/PIAC-Due\\_Process\\_and\\_Working\\_Procedures.pdf](https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/PIAC-Due_Process_and_Working_Procedures.pdf) (Abruf am 29.07.2012)
- IFAC (2010c)*: IFAC Member Body Compliance Program – Basis of ISA Adoption by Jurisdiction; Februar 2010; URL: [http://www.ifac.org/webfm\\_send/1966](http://www.ifac.org/webfm_send/1966) (Abruf am 29.07.2012)
- IFAC (2010d)*: Clarity Project Overview; Angaben auf der IAASB-Website; URL: <http://web.ifac.org/clarity-center/index> (Abruf am 02.01.2010)
- IFAC (2010e)*: Project History: Clarity of IAASB Standards – Completed; Angaben auf der IAASB-Website; URL: <http://www.ifac.org/IAASB/ProjectHistory.php?ProjID=0024> (Abruf am 02.01.2010)

- IFAC (2011)*: Audit Quality: An IAASB Perspective; Januar 2011; URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf> (Abruf am 18.06.2012)
- IFAC (2011a)*: Constitution of the International Federation of Accountants; Stand November 2011; URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/callouts/IFAC%20Constitution.pdf> (Abruf am 29.07.2012)
- IFAC (2011b)*: Annual Report 2011; URL: <http://www.ifac.org/publications-resources/ifac-2011-annual-report> bzw. <http://viewer.zmags.com/publication/ed4395af#/ed4395af/4> (Abruf am 29.07.2012)
- IFAC (2011c)*: IAASB – Basis for Conclusions: Amendments to the Preface to the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements and Withdrawal of International Auditing Practice Statements; Prepared by the Staff of the International Auditing and Assurance Standards Board; Dezember 2011; URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Basis%20for%20Conclusions%20-%20Amended%20Preface%20-%20Final.pdf> (Abruf am 03.10.2013)
- IFAC (2012)*: IFAC SMP Quick Poll May-June 2012; Juli 2012; URL: [https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IFAC-SMP-Quick-Poll-May-June-2012\\_2.pdf](https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IFAC-SMP-Quick-Poll-May-June-2012_2.pdf) (Abruf am 23.07.2012)
- IFAC (2012a)*: IAASB Terms of Reference; Stand Januar 2012; URL: <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb/terms-reference> (Abruf am 29.07.2012)
- IFAC (2012b)*: IFAC Member Body Compliance Program – Basis of ISA Adoption by Jurisdiction; August 2012; URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/MBD/Basis-of-ISA-Adoption-by-Jurisdiction-August-2012.pdf> (Abruf am 26.03.2013)
- IFAC (2012c)*: IFAC Policy Position 2 (Revised) – IFAC's Support for a Single Set of Auditing Standards: Audits of Small- and Medium-sized Entities; New York: International Federation of Accountants; März 2012; URL: [https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%202\\_0.pdf](https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%202_0.pdf) (Abruf am 02.06.2013)
- IFAC (2012d)*: *ISRE 2400 (Revised)*: Engagements to Review Historical Financial Statements; IAASB Final Pronouncement; September 2012; URL: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/International-Standard-on-Review-Engagements-2400-\(Revised\)-Engagements-to-Review-Historical-Financial-Statements.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/International-Standard-on-Review-Engagements-2400-(Revised)-Engagements-to-Review-Historical-Financial-Statements.pdf) (Abruf am 02.06.2013)
- IFAC (2012e)*: IAASB Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2012 Edition, Volume I; New York: International Federation of Accountants; Juli 2012
- IFAC (2013)*: IFAC Reforms; Angaben auf der IFAC Website; URL: <http://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/ifac-reforms> (Abruf am 19.05.2013)
- IFAC (2013b)*: About IFAC; Angaben auf der IFAC Website; URL: <http://www.ifac.org/about-ifac> (Abruf am 19.05.2013)

- IFAC (2013c)*: Membership; Angaben auf der IFAC Website mit Stand 15.11.2012; URL: <http://www.ifac.org/about-ifac/membership> (Abruf am 19.05.2013)
- IFAC (2013d)*: Clarified International Standards on Auditing – Findings from the Post-Implementation Review; Juli 2013; URL: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Implementation-Review-of-the-Clarified-ISAs.pdf> (Abruf am 19.10.2013)
- IFAC (2013e)*: IAASB Consultation Paper „A Framework for Audit Quality“; Januar 2013; URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf> (Abruf am 19.10.2013)
- IfM Bonn (2009)*: KMU-Definition des IfM Bonn; Angaben auf der Website des Instituts für Mittelstandsforschung (IfM); Bonn; URL: <http://www.ifm-bonn.org/index.php?id=89> (Abruf am 13.10.2009)
- IfM Bonn (2013)*: KMU-Definition der Europäischen Kommission; Angaben auf der Website des Instituts für Mittelstandsforschung (IfM); Bonn; URL: <http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/definition-kmu-der-eu-kommission/> (Abruf am 10.03.2013)
- IfM Bonn (2013b)*: Familienunternehmen-Definition des IfM Bonn; Angaben auf der Website des Instituts für Mittelstandsforschung (IfM); Bonn; URL: <http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/definition-familienunternehmen/> (Abruf am 07.07.2013)
- IOSCO (1992)*: A Resolution Concerning International Standards on Auditing; Passed by the Presidents' Committee; October 1992; URL: <http://www.iosco.org/library/resolutions/pdf/IOSCORES6.pdf> (Abruf am 03.10.2013)
- IOSCO (2005)*: Comment Letter to the IAASB Consultation Paper on Improving Clarity of ISAs (IAASB Exposure Draft of the Proposed Policy Statement „Clarifying Professional Requirements in International Standards Issued by the IAASB“ and Consultation Paper „Improving the Clarity and Structure of IAASB Standards and Related Considerations for Practice Statements“), IOSCO's Standing Committee No. 1 on Multinational Disclosure and Accounting; Madrid; 10.01.2005; URL: [http://www.iosco.org/library/comment\\_letters/pdf/IAASB-7.pdf](http://www.iosco.org/library/comment_letters/pdf/IAASB-7.pdf) (Abruf am 03.10.2013)
- IOSCO (2007)*: IOSCO Statement on International Auditing Standards; Pressemitteilung vom 09.11.2007; Tokio; IOSCO/MR/010/2007; URL: <http://www.iosco.org/news/pdf/IOSCONEWS109.pdf> (Abruf am 03.10.2013)
- IOSCO (2009)*: IOSCO Statement on International Auditing Standards; Pressemitteilung vom 11.06.2009; Tel Aviv; IOSCO/MS/06/2009; URL: <http://www.iosco.org/library/statements/pdf/statements-7.pdf> (Abruf am 03.10.2013)
- iwp (2012)*: Website des Instituts österreichischer Wirtschaftsprüfer; Rubrik Überblick über die Facharbeit; URL: <http://www.iwp.or.at/facharbeit/Seiten/default.aspx> (Abruf am 08.08.2012)



- Jopson, Barney (2005):* Accountants put champagne back on ice as party loses its fizz – Investors have expressed concern that international auditing standards could reduce the rigour of UK audits; Financial Times vom 21.06.2005; S. 3
- Karpen, Ulrich (2000):* Zum Stand der Gesetzgebungswissenschaft in Europa; in: Schreckenberger, Waldemar/ Merten, Detlef [Hrsg.]: Grundfragen der Gesetzgebungslehre: aktualisierte Vorträge eines Seminars zur Gesetzgebungslehre (1996) an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer; Berlin: Duncker & Humblot 2000 (Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Band 138); S. 11–31
- Karpen, Ulrich (2006):* Zwischenbilanz der Gesetzgebungslehre – Die europäische und die deutsche Perspektive; LeGes 2006/2; S. 125–131 [Volltext unter URL: <http://www.bk.admin.ch/themen/lang/00938/02124/02346/index.html?lang=de> (Abruf am 03.06.2012)]
- Karpen, Ulrich (2007):* Folgenabschätzung für Gesetze und Richterrecht – methodische Aspekte; in: Rieble, Volker/ Junker, Abbo [Hrsg.]: Folgenabschätzung im Arbeitsrecht: Tagung am Bundesarbeitsgericht (27.9.2006); München: Zentrum für Arbeitsbeziehungen und Arbeitsrecht [ZAAR] (ZAAR Schriftenreihe Band 8); August 2007; [Volltext unter URL: [http://www.zaar.uni-muenchen.de/download/verlag/schriftenreihe/zsr\\_8.pdf](http://www.zaar.uni-muenchen.de/download/verlag/schriftenreihe/zsr_8.pdf) (Abruf am 08.04.2012)]; S. 14–36
- Köhler, Annette G./ Böhm, Wolfgang P. (2009):* Nutzen- und Kosteneffekte einer möglichen Übernahme der ISA in der EU – Ausgewählte Ergebnisse; Die Wirtschaftsprüfung (WPg); 20/ 2009; S. 997–1004
- Köhler, Annette G./ Marten, Kai-Uwe (2004):* Prüfungsqualität als Forschungsgegenstand – Traditionelle Sichtweise und Erweiterung des Begriffsverständnisses; in: Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus [Hrsg.]: Externe Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer – Status quo und Weiterentwicklung; Tagungsband zur Fachveranstaltung des Ulmer Forums für Wirtschaftswissenschaften (UFW) e.V. am 05.05.2004 an der Universität Ulm; Düsseldorf: IDW-Verlag; 2004; S. 1–21
- Köhler, Annette G./ Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus (2008):* Audit Regulation in Germany – Improvements driven by Internationalization; in: EARNet [Hrsg.]: Auditing, Trust and Governance: Developing Regulation in Europe – Edited by Reiner Quick, Stuart Turley and Marleen Willekens on behalf of European Auditing Research Network, London and New York: Routledge 2008; S. 111–143
- KPMG (2013):* Wirtschaftskriminalität in Deutschland 2012 – Eine empirische Studie zur Wirtschaftskriminalität im Mittelstand und in den 100 größten Unternehmen; 2013; URL: [http://www.kpmg.de/media/Studie\\_Wirtschaftskriminalitaet.pdf](http://www.kpmg.de/media/Studie_Wirtschaftskriminalitaet.pdf) (Abruf am 09.05.2013)
- Krommes, Werner (2008):* Zur Transformation internationaler Prüfungsstandards auf die deutsche Facharbeit – Mentalitätsunterschiede und Sprachbarrieren als Störfaktor bei der Übertragung; Der Betrieb 2008; S. 713–718

- Kruis, Tobias (2010)*: Synopse der nach dem Vertrag von Lissabon geänderten Verträge (EUV und AEUV) gegenüber den Bestimmungen des Vertrags über eine Verfassung für Europa (EVV) sowie gegenüber den Bestimmungen des EU und EG in der bis zum 30.11.2009 geltenden Fassung; URL: <http://rsw.beck.de/rsw/upload/euzw/EuZW-Dreifachsynopse.pdf> (Abruf am 19.03.2013)
- Krystek, Ulrich/ Fiege, Stefanie (2013)*: Stichwort: Risikomanagement; in: Gabler Verlag [Hrsg.]: Gabler Wirtschaftslexikon; online im Internet: URL: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/7669/risikomanagement-v9.html> (Abruf am 12.05.2013)
- Lanfermann, Georg (2011)*: Vorschlag für eine neue EU-Rechnungslegungsrichtlinie: Fokussierung auf kleine Unternehmen; Betriebs-Berater 2011; S. 3051–3053
- Langer, Inghard/ Schulz von Thun, Friedemann/ Tausch, Reinhard (1974)*: Verständlichkeit in Schule, Verwaltung, Politik und Wissenschaft; München/ Basel: E. Reinhardt; 1974
- Leffson, Ulrich (1988)*: Wirtschaftsprüfung; 4. Auflage; Wiesbaden: Gabler; 1988
- Leibfried, Peter/ Kleibold, Thorsten (2007)*: Alternative Prüfungskonzepte im KMU-Segment; Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ); November 2007; Nr. 6; S. 391–394 [Volltext unter URL: <http://www.alexandria.unisg.ch/Publikationen/42090> (Abruf am 13.10.2009)]
- Liebscher, Thomas/ Ott, Nicolas (2010)*: Die Regulierung der Finanzmärkte – Reformbedarf und Regelungsansätze des deutschen Gesetzgebers im Überblick; Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (NZG), 22/2010; S. 841–846
- Liggio, Carl D. (1974)*: The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo?; in Journal of Contemporary Business, Vol. 3; 1974; S. 27–44
- Lohse, Günter (2000)*: Die International Standards on Auditing im Vergleich zu deutschen Abschlussprüfungsgrundsätzen; Steuern und Bilanzen (StuB) 2000; S. 350–358
- Lubitzsch, Kay (2008)*: Prüfungssicherheit bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen – eine theoretische und empirische Analyse; Düsseldorf: IDW Verlag, 2008; zugl. Dissertation Freie Universität Berlin, Juni 2008
- Lück, Wolfgang/ Bungartz, Oliver/ Henke, Michael (2002)*: Internationalisierung - eine conditio sine qua non für die Wirtschaftsprüfung; Betriebs-Berater (BB); Heft 21, 2002; S. 1086–1090
- Mader, Luzius (2004)*: Regulierung, Deregulierung, Selbstregulierung: Anmerkungen aus legislativer Sicht; Zeitschrift für schweizerisches Recht (ZSR) 2004/II; S. 3–156 [Kriterien und Maßstäbe staatlicher Regulierung, S. 134 ff.]
- Mader, Luzius (2007)*: Materielle und formelle Überprüfung der Gesetzgebung – auf dem Weg zu einer besseren Gesetzgebung; LeGes 2007/3; S. 391–395 [Volltext unter URL: <http://www.bk.admin.ch/themen/lang/00938/02124/02597/index.html?lang=de> (Abruf am 03.06.2012)]

- Mader, Luzius (2011)*: Congress Conclusions; in: Mader, Luzius/ Tavares de Almeida, Marta [Hrsg.]: Quality of Legislation – Principles and Instruments; Proceedings of the Ninth Congress of the International Association of Legislation (IAL) in Lisbon, June 24th-25th, 2010; Baden-Baden: Nomos; 2011; S. 323–329
- MARC (2009)*: Studie „Evaluation of the differences between International Standards on Auditing (ISA) and the standards of the US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)” – Executive Summary; EU Project N° MARKT/2007/15/F LOT 2; Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center (MARC) der Universität Maastricht; 20.07.2009; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/summary\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/summary_en.pdf) (Abruf am 20.03.2013)
- Marten, Kai-Uwe (1999)*: Qualität von Wirtschaftsprüferleistungen – Eine empirische Untersuchung des deutschen Marktes für Wirtschaftsprüferleistungen; Düsseldorf: IDW-Verlag; 1999; zugl. Habilitationsschrift Universität Augsburg 1997
- Marten, Kai-Uwe/ Köhler, Annette G. (2002)*: Stichwort: Erwartungslücke; in: Ballwieser, Wolfgang/ Coenenberg, Adolf G./ Wysocki, Klaus v. [Hrsg.]: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung; 3. Auflage; Stuttgart: Schäffer-Poeschel; 2002; S. 703–712
- Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus (2007)*: Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen; 3. Auflage; Stuttgart: Schäffer-Poeschel; 2007
- McCreevy, Charlie (2005)*: European Commissioner for Internal Market and Services: Address to the Global Public Policy Symposium, London, 20.10.2005; Reference: SPEECH/05/627; URL: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_SPEECH-05-627\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-05-627_en.htm) (pdf-Dokument) (Abruf am 14.04.2013)
- Merriam-Webster (2011a)*: Definition of relevant; URL: <http://www.merriam-webster.com/dictionary/relevant> (Abruf am 17.11.2011)
- Merriam-Webster (2011b)*: Definition of significant; URL: <http://www.merriam-webster.com/dictionary/significant> (Abruf am 17.11.2011)
- Mertin, Dietz (2003)*: Zur Fortentwicklung der International Standards on Auditing an Assurance; WPg 2003; S. 1–9
- Mertin, Dietz/ Schmidt, Stefan (2001)*: Internationale Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf der Grundlage der Verlautbarungen der IFAC; WPg 2001; S. 317–334
- Mochty, Ludwig (1997)*: Zur theoretischen Fundierung des risikoorientierten Prüfungsansatzes, in: Fischer, Thomas R./ Hömberg, Reinhold [Hrsg.]: Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung – Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse; Festschrift zum 60. Geburtstag von Jörg Baetge; Düsseldorf 1997; S. 731–780
- Mochty, Ludwig/ Wiese, Michael (2010)*: Empfehlungen zur Methodik der Abschlussprüfung – Stellungnahme zum Green Paper „Audit Policy: Lessons from the Crisis“ der europäischen Kommission vom 13.10.2010; 17.11.2010; URL:

- [https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/6cf91795-5272-489e-a83a-4f051715886e/Universit%25c3%25a9%20d\\_\\_Essen%20de.pdf](https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/6cf91795-5272-489e-a83a-4f051715886e/Universit%25c3%25a9%20d__Essen%20de.pdf) (Abruf am 08.08.2012)
- Mock, Theodore J./ Turner, Jerry L. (2005): Auditor Identification of Fraud Risk Factors and their Impact on Audit Programs; International Journal of Auditing; 2005; S. 59–77*
- Müller, Georg (1996): Funktionen der Rechtssetzung im modernen Staat; (Schweizerisches) Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht (ZBI) 1996; S. 97–114*
- Müller, Georg (2003): Rechtsbereinigung – Rechtsverbesserung; (Schweizerisches) Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht (ZBI) 2003; S. 574–583*
- Müller, Georg (2006): Elemente einer Rechtssetzungslehre; 2., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage; Zürich/ Basel/ Genf: Schulthess; 2006*
- Müller, Georg (2006b): Rechtssetzungslehre zwischen normativen Anforderungen und „Klugheitsregeln“; in: Akyürek, Metin u.a. [Hrsg.]: Staat und Recht in europäischer Perspektive; Festschrift Heinz Schäffer; München/Wien 2006; S. 503–514*
- Müller, Georg (2008): Grundsätze und Methoden der Gesetzgebung; (Schweizerisches) Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht (ZBI); 2008; S. 289–297*
- Müßig, Anke/ Blumer, Andreas (2008): Eingeschränkte Revision – Würdigung vor dem Hintergrund der Erwartungslücke; Der Schweizer Treuhänder; 11/2008; S. 947–951 [Volltext unter URL: [http://www.treuhaender.ch/GetAttachment.axd?attaName=2065a08\\_0947.pdf](http://www.treuhaender.ch/GetAttachment.axd?attaName=2065a08_0947.pdf) (Abruf am 20.08.2010)]*
- o. V. (2009): Qualitätskontrolle 2008 – Tätigkeitsbericht der Kommission für Qualitätskontrolle der WPK; WPK Magazin 2/2009; S. 16–17*
- o. V. (2010): Monitoring Group issues public consultation paper on its assessment of the effectiveness of the IFAC governance reforms; Pressemitteilung vom 11.06.2010; URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/consultation-ifac-announcement\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/consultation-ifac-announcement_en.pdf) (Abruf am 29.07.2012)*
- o. V. (2011): Berichterstattung über die Diskussion im Workshop 5 des IDW Mitgliedersymposiums am 11.10.2011; FN-IDW Sonderheft 1/2012; S. 32–33*
- o. V. (2012): UFW-Fachtagung 2012: Bürokratieabbau und Wirtschaftsprüfung in der europäischen Krise; URL: <http://www.uni-ulm.de/home/news-details/article/ufw-fachtagung-2012brbuerokratieabbau-und-wirtschaftspruefung-in-der-europaeischen-krise.html> (Abruf am 04.05.2012)*
- o. V. (2013a): Stichwort: Wohlfahrtsökonomik; in: Gabler Verlag [Hrsg.]: Gabler Wirtschaftslexikon; online im Internet: URL: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/1102/wohlfahrtsoekonomik-v8.html> (Abruf am 14.03.2013)*
- o. V. (2013b): Stichwort: Gemeinwohl; in: Brockhaus – Die Enzyklopädie, 20. Auflage, Band 8; Leipzig: Brockhaus; 1996; S. 297–298.*

- o.V. (2013c)*: EU-Regulierung der Abschlussprüfung: Zwischenstand nach Abstimmung im Rechtsausschuss; FN-IDW 6/2013; S. 254–256
- OECD (2005)*: OECD Guiding Principles for Regulatory Quality and Performance; 2005; URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/24/6/34976533.pdf> (Abruf am 10.05.2012)
- OECD (2010)*: Bessere Rechtsetzung in Europa: Deutschland 2010; Paris: OECD Publishing; URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/29/58/45054197.pdf> (Abruf am 16.03.2012)
- Orth, Christian (2000)*: Abschlussprüfung und Corporate Governance – Vom Financial Audit zum Business Audit vor dem Hintergrund der Erwartungslücke, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag/ Gabler, 2000; zugl. Dissertation Universität Mannheim 2000
- PCAOB (2010)*: PCAOB Adopts New Auditing Standards on Risk Assessment; News Releases; Washington, D.C.; Aug. 5, 2010; URL: [http://pcaobus.org/News/Releases/Pages/08052010\\_AuditingStandardsRiskAssessment.aspx](http://pcaobus.org/News/Releases/Pages/08052010_AuditingStandardsRiskAssessment.aspx) (Abruf am 20.03.2013)
- PIOB (2008)*: Third Public Report of the PIOB; Mai 2008; Übersicht URL: [http://www.ipiob.org/sites/default/files/public\\_reports/PIOB-THIRD\\_PUBLIC\\_REPORT.pdf](http://www.ipiob.org/sites/default/files/public_reports/PIOB-THIRD_PUBLIC_REPORT.pdf) (Abruf am 09.08.2010); der Bericht ist auch abrufbar über die Website der EU-Kommission: URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/ias/piobar3rd\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/piobar3rd_en.pdf) (Abruf am 09.08.2010)
- PIOB (2009)*: Fourth Public Report of the PIOB; Mai 2009; URL: [http://www.ipiob.org/sites/default/files/public\\_reports/INFORME\\_PIOB\\_2009piob.pdf](http://www.ipiob.org/sites/default/files/public_reports/INFORME_PIOB_2009piob.pdf) (Abruf am 09.04.2013)
- PIOB (2012)*: PIOB-Website: How the PIOB operates; URL: <http://www.ipiob.org/about/how-piob-operates> (Abruf am 29.07.2012)
- Popper, Karl R. (1984)*: Logik der Forschung; 8. Auflage; Tübingen: J.C.B Mohr (Paul Siebeck); 1984
- Quick, Reiner (1998)*: Prüfungsrisikomodelle; in: WiST, Heft 5; Mai 1998; München/ Frankfurt: Vahlen/ Beck; S. 244–248
- Quick, Reiner/ Wolz, Matthias (2011)*: Fraud Detection mit Benford's Law?; Der Schweizer Treuhänder, 11/2011; S. 969–973
- Ramb, Bernd-Thomas/ Suchanek, Andreas/ Lin-Hi, Nick/ Thommen, Jean-Paul (2013)*: Stichwort: Methodologie; in: Gabler Verlag [Hrsg.]: Gabler Wirtschaftslexikon; online im Internet: URL: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/1793/methodologie-v10.html> (Abruf am 21.04.2013)
- Rebhan, Elisabeth (2012)*: Qualität der Wirtschaftsprüfung – Eine empirische Untersuchung zur Beurteilung, Wahrnehmung und Erwartung von Prüfungsleistungen aus Anbieter- und Nachfragersicht des österreichischen Prüfungsmarktes; WPg 3/2012; S. 143–151

- Renggli, Karl/ Kissling, Raphael (2011):* Die Eingeschränkte Revision in der Schweiz – Ein sinnvoller und erfolgreicher Kompromiss; IRZ – Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, Heft 11; November 2011; S. 467–469
- Richter, Martin (2006):* Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter – Konsequenzen für die Regulierung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer; in: Altenburger, Otto A. [Hrsg.]: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung, Umstrittene Rückstellungen; Wien: Linde; 2006; S. 35–71
- Rowden, Jon/ Bagshaw, Katharine (2008):* New Auditing Standards on the Horizon; Accountancy Magazine; Juli 2008; S. 82-83; URL: <http://press.ifac.org/article/2008/07/new-auditing-standards-on-the-horizon> (Abruf am 12.08.2010)
- Ruhnke, Klaus (1997):* Internationale Normen der Abschlussprüfung; in: Richter, Martin [Hrsg.]: Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung – Abschlussprüfung, Interne Revision, kommunale Rechnungsprüfung; Berlin : E. Schmidt; 1997; S. 109–152
- Ruhnke, Klaus (2000):* Normierung der Abschlussprüfung; Stuttgart: Schäffer-Poeschel; 2000; zugl. Habilitationsschrift Gerhard-Mercator-Universität – GH Duisburg 1999
- Ruhnke, Klaus (2006):* Prüfung von Jahresabschlüssen nach internationalen Prüfungsnormen; Der Betrieb 2006; S. 1169–1175
- Ruhnke, Klaus (2006b):* Prüfungsnormen; in: Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus [Hrsg.]: Lexikon der Wirtschaftsprüfung: Nach nationalen und internationalen Normen; Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag; 2006; S. 626–631
- Ruhnke, Klaus (2006c):* Business Risk Audits – State of the Art und Entwicklungsperspektiven; in: Journal für Betriebswirtschaft 2006; S. 189–218
- Ruhnke, Klaus/ Deters, Eric (1997):* Die Erwartungslücke bei der Abschlussprüfung; in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB) 1997; S. 923–945
- Ruhnke, Klaus/ Lubitzsch, Kay (2006):* Abschlussprüfung und das neue Aussagen-Konzept der IFAC: Darstellung, Beweggründe und Beurteilung; WPg 6/2006; S. 366–375
- Sava, Olga (2007):* Dualismus der Einkunftsarten – Ansätze zur Steuerreformdiskussion aus betriebswirtschaftlicher Sicht; Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag; Gabler Edition Wissenschaft; Oktober 2007; zugl. Dissertation Universität Duisburg-Essen, Campus Duisburg 2007
- Schindler, Joachim (1997):* Internationale Prüfungsnormen aus der Sicht einer internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Ko-Referat); in: Richter, Martin [Hrsg.]: Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung – Abschlussprüfung, Interne Revision, kommunale Rechnungsprüfung; Berlin: E. Schmidt, 1997; S. 153–166
- Schmidt, Stefan (2000):* Empfehlungen des Panels on Audit Effectiveness zur Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung; WPg 17/2000; S. 793–810
- Schmidt, Stefan (2005):* Geschäftsverständnis, Risikobeurteilungen und Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers als Reaktion auf beurteilte Risiken; WPg 16/2005; S. 873–887

- Schockaert, Dries/ Houyoux, Nathalie (2007)*: International Standards on Auditing within the European Union; Forum Financier/ Revue Bancaire et Financière, 8/2007; S. 515–529; URL: <http://press.ifac.org/article/2007/12/international-standards-on-auditing-within-the-european-union> (Abruf am 12.08.2010)
- Schwarze, Jürgen [Hrsg.] (2012)*: EU-Kommentar; 3. Auflage; Mitherausgeber: Becker, Ulrich/ Hatje, Armin/ Schoo, Johann; Baden-Baden: Nomos; 2012
- Stenz, Thomas (2006)*: Der neue und differenzierte Prüfungsauftrag; Der Schweizer Treuhänder, 5/2006; S. 346–350 [Volltext unter URL: [http://www.treuhaender.ch/GetAttachment.axd?attaName=1523a06\\_0346.pdf](http://www.treuhaender.ch/GetAttachment.axd?attaName=1523a06_0346.pdf) (Abruf am 20.08.2010)]
- Suchanek, Andreas/ Lin-Hi, Nick (2013)*: Stichwort: Gemeinwohl; in: Gabler Verlag [Hrsg.]: Gabler Wirtschaftslexikon; online im Internet: URL: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/6421/gemeinwohl-v7.html> (Abruf am 13.03.2013)
- Thommen, Jean-Paul/ Woll, Arthur (2013)*: Stichwort: Methodenstreit; in: Gabler Verlag [Hrsg.]: Gabler Wirtschaftslexikon; online im Internet: URL: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/7918/methodenstreit-v8.html> (Abruf am 21.04.2013)
- Thommen, Jean-Paul (2013a)*: Stichwort: Induktion; in: Gabler Verlag [Hrsg.]: Gabler Wirtschaftslexikon; online im Internet: URL: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/1842/induktion-v7.html> (Abruf am 21.04.2013)
- Thommen, Jean-Paul (2013b)*: Stichwort: Deduktion; in: Gabler Verlag [Hrsg.]: Gabler Wirtschaftslexikon; online im Internet: URL: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/1838/deduktion-v7.html> (Abruf am 21.04.2013)
- Tiedje, Jürgen (2006)*: Die neue EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung; WPg 9/2006; S. 593–605
- Toebe, Marc/ Lorson, Peter (2012)*: Die Festlegung von wertmäßigen Wesentlichkeitsgrenzen in der Rechnungslegung und Abschlussprüfung unter Berücksichtigung wissenschaftlicher Studien; WPg 22/2012; S. 1200–1206
- Treuhand-Kammer (2007)*: Standard zur Eingeschränkten Revision; gemeinsamer Standard der Treuhand-Kammer, Zürich, und des Schweizerischen Treuhänder-Verbandes STV|USF, Bern; 1. Auflage 2007 [auch downloadbar im Internet unter URL: <http://www.treuhand-kammer.ch/dynasite.cfm?dsmid=85591> (Rubrik „Publikationen und Downloads/Wirtschaftsprüfung/ Prüfungsstandards“) (Abruf am 13.10.2009)]
- Treuhand-Kammer (2009)*: Schweizer Prüfungsstandards (PS) – Ausgabe 2009 – Fassung zur Vernehmlassung; URL: <http://www.treuhand-kammer.ch/dynasite.cfm?dsmid=85591> (Rubrik „Publikationen und Downloads/Wirtschaftsprüfung/ Prüfungsstandards“) (Abruf am 13.10.2009) bzw. <http://www.treuhand-kammer.ch/dynasite.cfm?dsmid=88630> (Rubrik „Publikationen und Downloads/Archiv“) (Abruf am 11.08.2010)
- Treuhand-Kammer (2010)*: Schweizer Prüfungsstandards (PS) – Ausgabe 2010; URL: <http://www.treuhand-kammer.ch/dynasite.cfm?dsmid=85591> (Abruf am 11.08.2010)

- Turley, Stuart (2008)*: Development in the framework of auditing regulation in the United Kingdom; in: EARNet [Hrsg.]: Auditing, Trust and Governance: Developing Regulation in Europe – Edited by Reiner Quick, Stuart Turley and Marleen Willekens on behalf of European Auditing Research Network; London and New York: Routledge 2008; S. 205–222
- Uhlmann, Felix (2010)*: Interdisziplinarität in Rechtsetzung und Rechtsetzungslehre; in: Caroni, Martina/ Heselhaus, Sebastian/ Mathis, Klaus/ Norer, Roland [Hrsg.]: Auf der Scholle und in lichten Höhen, Verwaltungsrecht – Staatsrecht – Rechtsetzungslehre; Festschrift für Paul Richli, Zürich/St. Gallen 2010; S. 781 ff. [im Internet abrufbar unter URL: <http://www.rwi.uzh.ch/oe/ZfR/aufsaetze/Uhlmann.pdf> (Abruf am 23.03.2012)]
- Universität Zürich (2012)*: Angaben auf der Website; URL: <http://www.rwi.uzh.ch/oe/ZfR/leitlinienundorganisation/traegerschaft.html> und <http://www.rwi.uzh.ch/lehreforschung/alphabetisch/mueller/person/cv.html> (Abruf 01.05.2012)
- US POB (2000)*: Panel on Audit Effectiveness Releases Final Report; 09.09.2000; URL <http://www.pobauditpanel.org/press.html> (Abruf am 08.04.2013)
- Velte, Patrick/ Sepetauz, Karsten (2010)*: Das Grünbuch der EU-Kommission zur Abschlussprüfung aus prüfungstheoretischer Sicht; Steuern und Bilanzen (StuB) 22/ 2010; S. 843–849
- Verheugen, Günter (2012)*: Die öffentliche Erwartung an die Abschlussprüfung – Was ist der Wert dieser Dienstleistung für die Öffentlichkeit?; FN-IDW Sonderheft 1/2012; S. 3–6
- Voermans, Wim (2011)*: Quality of EU Legislation under Scrutiny: What kind of Problem, by what kind of Standards?; in: Mader, Luzius/ Tavares de Almeida, Marta [Hrsg.]: Quality of Legislation – Principles and Instruments; Proceedings of the Ninth Congress of the International Association of Legislation (IAL) in Lisbon, June 24th-25th, 2010; Baden-Baden: Nomos, 2011; S. 31–66
- VRL Financial News (2008a)*: Danish institute prepares simplified audit standards; Presseartikel in World Accounting Intelligence: World News vom 10.09.2008, 5:38pm; URL: [http://www.vrl-archives.com/wai/display\\_headlines\\_ab.php?id=15&newsid=14695&next=true](http://www.vrl-archives.com/wai/display_headlines_ab.php?id=15&newsid=14695&next=true) (Abruf am 09.08.2010)
- VRL Financial News (2008b)*: Making connections; Presseartikel in The Accountant, September 2008, TA 6058; URL: <http://www.vrl-financial-news.com/accounting/the-accountant/issues/ta-2008/ta6058/making-connections.aspx> (Abruf am 09.08.2010)
- VRL Financial News (2008c)*: IFAC calls for no divergence in SME audit standards; Presseartikel in The Accountant, November 2008, TA 6059; URL: <http://www.vrl-financial-news.com/accounting/the-accountant/issues/ta-2008/ta6059/ifac-calls-for-no-divergence-i.aspx?page=7136> (Abruf am 09.08.2010)



- Whittington, Ray/ Zulinski, Marilyn/ Ledwith, James W. (1983):* Completeness – The Elusive Assertion, What procedures provide evidence that all of a client's business transactions are reflected in the accounting records?; *Journal of Accountancy*; August 1983; S. 82–92
- Wiedmann, Harald (1996):* Entwicklung internationaler Prüfungs-Standards; in: Schruoff, Lothar [Hrsg.]: *Bilanzrecht unter dem Einfluss internationaler Reformzwänge*; Düsseldorf: IDW Verlag; 1996; S.149–196
- Wöhe, Günter/ Döring, Ulrich (2002):* Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre; 21. Auflage; München: Vahlen; 2002
- Wöhe, Günter/ Döring, Ulrich (2010):* Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 24. überarb. und aktualisierte Auflage; München: Vahlen; 2010
- WPK (2012a):* Achte Änderung der Berufssatzung WP/vBP in Kraft getreten (Skalierte Prüfungsdurchführung); Mitteilung auf der Website unter der Rubrik „Neu auf WPK.de“ vom 12.10.2012; URL: <http://www.wpk.de/aktuell/neu.asp> (Abruf am 16.01.2013)
- WPK (2012b):* Skalierte Prüfungsdurchführung: Vorstand der WPK verabschiedet „Hinweis zur skalierten Prüfungsdurchführung auf Grundlage der ISA“; Mitteilung auf der Website unter der Rubrik „Neu auf WPK.de“ vom 09.07.2012; URL: <http://www.wpk.de/aktuell/neu.asp> (Abruf am 16.01.2013)
- WPK (2012c):* Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer: Hinweis zur skalierten Prüfungsdurchführung auf Grundlage der ISA (Fassung vom 21.06.2012); URL: [http://www.wpk.de/pdf/WPK\\_Skalierte\\_Pruefungsdurchfuehrung\\_Hinweis\\_auf\\_Grundlage\\_der\\_ISA.pdf](http://www.wpk.de/pdf/WPK_Skalierte_Pruefungsdurchfuehrung_Hinweis_auf_Grundlage_der_ISA.pdf) (Abruf am 16.01.2013)
- WPK (2012d):* Änderung von § 24b BS WP/vBP und Hinweis der WPK zur skalierten Prüfungsdurchführung; Mai 2012; *WPK Magazin* 2/2012; S. 14 f.
- Wysocki, Klaus v. (1998):* Zur Kompatibilität der Prüfungsgrundsätze nach dem Fachgutachten 1/1988 mit den International Standards on Auditing (ISA) der International Federation of Accountants (IFAC); in: Matschke, Manfred Jürgen/ Schildbach, Thomas [Hrsg.]: *Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung*; Festschrift für Professor Dr. Günter Sieben zum 65. Geburtstag; Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1998; S. 543–575
- Zorio, Ana/ Garcia-Benau, Maria Antonia/ Novejarque Civera, Josefina (2011):* Readability of Clarified ISAs and Explanatory Factors; Beitrag auf dem 6. EARNet Symposium 2011 in Bergen, Norwegen, am 16.09.2011 (Session I C: Regulation/Standards); URL: [http://conference.rente.nhh.no/earnnet/2011/papers/Paper\\_04.pdf](http://conference.rente.nhh.no/earnnet/2011/papers/Paper_04.pdf) bzw. [http://conference.rente.nhh.no/earnnet/2011/parallel\\_1.htm](http://conference.rente.nhh.no/earnnet/2011/parallel_1.htm) (Abruf am 24.03.2013)

## RECHTSQUELLEN

### **EU-Recht**

*Abschlussprüferrichtlinie:* Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG („Vierte Richtlinie“) und 83/349/EWG („Siebente Richtlinie“) des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates („Achte Richtlinie“) – kurz: EU-Richtlinie über die Abschlussprüfung („Abschlussprüferrichtlinie“); URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/directives/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_de.htm) (Abruf am 06.05.2012)

*AEUV:* Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), siehe *EU (2010)*

*EUV:* Vertrag über die Europäische Union (EU-Vertrag/ EUV), siehe *EU (2010)*

*Micro-Richtlinie:* Directive 2012/6/EU of the European Parliament and of the Council of 14.03.2012 amending Council Directive 78/660/EEC on the annual accounts of certain types of companies as regards micro-entities; Official Journal of the European Union 21.03.2012, L 81/3; [am 14.03.2012 verabschiedete Richtlinie 2012/6/EU des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinstbetrieben (ABl. L 81 vom 21.03.2012; S. 3) (Micro-Richtlinie)]; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:081:0003:0006:en:PDF> (Abruf am 10.03.2013)

*(Neue) Bilanzrichtlinie:* Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:DE:PDF> bzw. [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/legal\\_framework/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/legal_framework/index_de.htm) (Abruf am 09.11.2013)

*Richtlinie 2008/30/EG* des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11.03.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen im Hinblick auf die der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:081:0053:0056:DE:PDF> (Abruf am 05.05.2013)

*Siebente Richtlinie* des Rates vom 13.06.1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluss (83/349/EWG); konsolidierte Fassung auf der Website der EU-Kommission unter URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/legal\\_framework/consolidated\\_accounts\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/legal_framework/consolidated_accounts_de.htm) (Abruf am 06.05.2012)

*Vierte Richtlinie* des Rates vom 25.07.1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG); konsolidierte Fassung auf der Website der EU-Kommission unter URL: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/legal\\_framework/annual\\_accounts\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/legal_framework/annual_accounts_de.htm) (Abruf am 06.05.2012)

### **Nationale Gesetze und Verwaltungsvorschriften**

*AktG*: Aktiengesetz; zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2012; URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/aktg/BJNR010890965.html> (Abruf am 09.06.2013)

*Berufssatzung (BS) WP/vBP*: Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung WP/ vBP) i.d.F. vom 06.07.2012; in Kraft getreten am 12.10.2012; URL: <http://www.wpk.de/pdf/BS-WPvBP.pdf> (Abruf am 09.06.2013)

*BilMOG*: Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.05.2009; Bundesgesetzblatt Jahrgang 2009 Teil I Nr. 27, ausgegeben zu Bonn am 28.05.2009; S. 1102 ff.; URL: [http://www.bmj.de/SharedDocs/Downloads/DE/pdfs/Gesetz\\_zur\\_Modernisierung\\_des\\_Bilanzrechts.pdf?\\_\\_blob=publicationFile](http://www.bmj.de/SharedDocs/Downloads/DE/pdfs/Gesetz_zur_Modernisierung_des_Bilanzrechts.pdf?__blob=publicationFile) (Abruf am 09.06.2013)

*GGO*: Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien; herausgegeben vom Bundesministerium des Innern, Berlin; Stand: 01.09.2011; URL: <http://www.bmi.bund.de/cae/servlet/contentblob/139852/publicationFile/56552/ggo.pdf> (Abruf am 19.03.2012)

*GmbHG*: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung; zuletzt geändert durch Gesetz vom 21.03.2013; URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/gmbhg/BJNR004770892.html> (Abruf am 09.06.2013)

*HGB*: Handelsgesetzbuch; zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.04.2013; URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/BJNR002190897.html> (Abruf am 09.06.2013)

*Obligationenrecht (OR)*: Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30.03.1911 (Stand am 01.10.2009), URL: <http://www.admin.ch/ch/d/sr/c220.html> bzw. <http://www.admin.ch/ch/d/sr/2/220.de.pdf> (Abruf am 13.10.2009)

*Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX)*: An act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes; 30.07.2002; [H.R. 3763]; URL: <http://thomas.loc.gov/cgi-bin/query/z?c107:H.R.3763.ENR>; (Abruf am 20.03.2013)

*UGB*: [österreichisches] Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch); URL: <http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10001702> (Abruf am 24.05.2013)

*WPO*: Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung); zuletzt geändert durch Gesetz vom 06.12.2011; URL: <http://www.wpk.de/pdf/WPO.pdf> (Abruf am 09.06.2013)